



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

BRUNO CAETANO CHEROBIN

**CONTRIBUIÇÃO AO PIS E À COFINS: CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE
CREDITAMENTO NA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA ESTABELECIDADA
PELAS LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.833/03**

FLORIANÓPOLIS
2012

BRUNO CAETANO CHEROBIN

**CONTRIBUIÇÃO AO PIS E À COFINS: CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE
CREDITAMENTO NA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA ESTABELECIDADA PELA
LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.833/03**

Trabalho de Conclusão apresentado ao
Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal de Santa Catarina
como requisito à obtenção do título de
Bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar
Balthazar

FLORIANÓPOLIS

2012

Autor: Bruno Caetano Cherobin

Título: Contribuição ao PIS e à Cofins: conceito de insumo para fins de creditamento na sistemática não-cumulativa estabelecida pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03

Trabalho de Conclusão apresentado ao
Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal de Santa Catarina
como requisito à obtenção do título de
Bacharel, aprovado com _____.

Florianópolis (SC), 20 de dezembro de 2012.

Professor Orientador Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Msc. Juliana Wülfing
Coordenadora do Curso

AGRADECIMENTOS

À minha família.

Aos meus pais, que sempre me deram o apoio e as condições para que pudesse alcançar este objetivo. Aos meus irmãos, Fernando, Rafael e Juliano, verdadeiros amigos, companheiros e ótimos conselheiros, que auxiliaram no meu crescimento e maturidade. À avó Maria Anunciação e tio Marcos, meus pais “adotivos” durante alguns anos, sem os quais não teria chegado até aqui.

Aos amigos, pelo entretenimento e companheirismo. À João Antônio, Felipe, Wagner, Alexandre, Ezequiel, Bruno, amigos da vida. Ao Eduardo, Fábio, Marco, Pedro, Sofia, Clarissa, Júlia, Bruna, Gustavo, Junia, Otávio e demais integrantes da turma 2007.1, minha turma originária que não pude acompanhar até o fim. Aos novos e agradáveis colegas que conheci neste último ano de faculdade, que me acolheram com sinceridade e alegria. À Carolina, pelo amor, amizade e sabedoria que lhe são próprios. Aos demais colegas Renê, Lúcio, Ricardo e Luiza.

Àqueles que passaram pela minha vida e de alguma forma me fizeram bem em determinado momento.

Ao Prof. Dr. Ubaldo, pelos ensinamentos e paciência. À Dra. Karula, pelos conselhos profissionais e pessoais.

Especialmente aos que dedicaram um tempo do seu dia pra me prestigiar nesse último ato da graduação.

RESUMO

As contribuições ao Programa de Integração Social - PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins são tributos destinados ao custeio da Seguridade Social. Apesar de originalmente cumulativas, foi criado o regime de incidência não-cumulativo em 2002/2003, ocasionando muitas discussões quanto à interpretação do direito ao crédito. Uma das hipóteses de dedução aos débitos apurados é relativa aos gastos com insumos, conceito com elevada amplitude semântica, e de extrema importância para a desoneração da carga tributária impostas às empresas. Frente à lacuna deixada pelo legislador, o objetivo deste trabalho é verificar qual a interpretação adequada do conceito, a fim de que estabelecer parâmetros para que o contribuinte possa obter maior segurança jurídica no momento de selecionar os custos creditáveis. Para se responder à polêmica levantada neste trabalho, é importante analisar o princípio da não cumulatividade aplicado ao PIS/Cofins para fundamentar qualquer conclusão, bem como estudar os casos julgados pelos tribunais administrativos e judiciais, unindo a teoria com casos concretos, facilitando a compreensão de juristas, contadores e empresários.

Palavras-chave: Contribuição/ PIS/ Cofins/ Não cumulatividade/ Crédito/ Conceito/ Insumo.

ABSTRACT

The Social Integration Program - PIS and Contribution to Social Security Financing - COFINS are allocated to fund Social Security. Although originally cumulative, it was created the system of non-cumulative incidence in 2002/2003, causing many discussions regarding the interpretation of the right to credit. One hypothesis of the debts deduction is calculated on spending inputs, with high amplitude semantic concept, and extremely important for the exemption of the tax burden imposed on businesses. Facing the void left by the legislature, the aim of this work is to verify the proper interpretation of the concept in order to establish parameters for which the taxpayer can get more security when selecting creditable costs. To respond to the controversy raised in this paper, it is important to analyze the principle applied to the non-cumulative PIS / COFINS to support any interpretation, and study the cases tried by courts and administrative proceedings, uniting theory with concrete cases, facilitating the understanding of lawyers, accountants and businessmen.

Keywords: Contribution / PIS / COFINS / No cumulative / Credit / Concept / Input.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 PECULIARIDADES DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E O HISTÓRICO DO PIS E DA COFINS	11
1.1. Contribuições especiais: natureza jurídica tributária e classificação autônoma	11
1.2. Espécies das contribuições especiais: sociais (gerais e as destinadas ao custeio da Seguridade Social), interventivas e corporativas	22
1.3. Histórico do PIS/Cofins	27
2 REGIMES DE INCIDÊNCIA E A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS.....	33
2.1. Sujeito passivo, base de cálculo e alíquota dos regimes cumulativo e não-cumulativo	33
2.2. Princípio da não cumulatividade aplicado no PIS/Cofins	41
2.3. Hipóteses de creditamento	46
3 CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS/COFINS...	51
3.1. Ilegalidade da restrição do conceito de insumo: impossibilidade de utilização da legislação do IPI.....	52
3.2. O emprego do conceito de custos e despesas operacionais do IRPJ para fins de creditamento do PIS/Cofins.....	61
3.3. Critério da essencialidade: verificação do conceito de insumos de acordo com a atividade empresarial exercida pelo contribuinte	65
CONCLUSÃO	74
REFERÊNCIAS.....	78
ANEXO.....	84

INTRODUÇÃO

O PIS e a Cofins são espécies de contribuições especiais incidentes sobre a receita/faturamento das empresas, cujo traço marcante é a arrecadação de recursos destinados ao custeio da Seguridade Social, ou seja, para o financiamento da previdência social, assistência social e da saúde.

A arrecadação com as contribuições especiais tem aumentado na última década, resultado de estratégia da União na centralização da receita tributária. Isso porque, ao contrário dos impostos mais relevantes – o Imposto de Renda (IR) e o Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) –, a verba arrecadada com as contribuições especiais não é repassada aos Estados e Municípios.

Ademais, as contribuições para o custeio da Seguridade Social não observam o princípio da anterioridade do exercício financeiro, mas tão somente o princípio da noventena, isto é, estes tributos podem ser cobrados 90 (noventa) dias após sua instituição, ainda que no mesmo exercício financeiro.

Neste viés, entre as medidas adotadas pelo Governo Federal para a majoração da carga tributária com as contribuições está a criação das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Cides), como a de combustíveis, e a instituição do regime não cumulativo ao PIS/Cofins, mudança que quase triplicou a alíquota incidente sobre a receita/faturamento das empresas (3,65% para 9,25%).

Como reflexo desta estratégia empregada pela União, depreende-se do resultado da arrecadação publicado pela Receita Federal do Brasil que somente o montante recolhido a título de PIS/Cofins entre Janeiro e Outubro de 2012 alcança a elevada monta de R\$ 184 bilhões de reais, corroborando sua participação significativa no ônus tributário atual.¹

Além de apresentar uma arrecadação considerável, o PIS e a Cofins são tributos recentes, cuja legislação é extensa e altamente complexa. Por exemplo, consoante destaca Bergamini (2012), a Lei n. 10.637/02, que instituiu a não cumulatividade ao PIS já foi alterada por mais de 12 leis, ao passo que a Lei n.

¹ ANEXO I

10.833/03, que instituiu a não cumulatividade à Cofins, já foi alterada por mais de 13 leis. No total, a legislação dos regimes cumulativo e não-cumulativo é formada por mais de 20 leis ordinárias, cerca de 50 decretos executivos, 70 instruções normativas, 100 atos declaratórios executivos e 18 portarias, gerando esta impressionante “colcha de retalhos”.

Neste trabalho, não se pretende esgotar todo o conteúdo relacionado ao PIS/Cofins, tema recente e importante do ramo tributário, mas se restringe à análise da interpretação do conceito de insumos para fins de creditamento destas contribuições. Esta é uma das hipótese previstas nas Leis n. 10.637/02 e 10/833/03 que gera créditos aos contribuintes, mas de extrema importância por apresentar conceito de elevada amplitude semântica.

O legislador discriminou uma série de verbas que podem ser descontadas dos débitos com PIS/Cofins, tais como as decorrentes de aluguéis, energia elétrica, armazenagem ou frete nas operações de venda, bens do ativo imobilizado, adquiridos para revenda ou recebidos em devolução, edificações e benfeitorias nos imóveis utilizados na atividade empresarial, contraprestações de arrendamento mercantil, e pagamento de transporte, alimentação ou uniforme pelas prestadoras de serviço de limpeza, conservação e manutenção.

Ainda, no inciso II do art. 3º das Leis n. 10.637/02 e 10/833/03, dispõe que também geram créditos os custos com “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”. Nota-se que, se a despesa não se enquadra nos incisos mais específicos, a única maneira de se cogitar seu aproveitamento como crédito do PIS/Cofins é incluindo-a no conceito de insumo.

A questão que exsurge, no entanto, é que o legislador não definiu o que seria insumo para fins de creditamento das contribuições, gerando controvérsias entre o Fisco e os contribuintes, sobretudo por se tratar de conceito amplo. Nesta esteira, a Receita Federal editou as Instruções Normativas SRF n. 358/03 (que modificou a redação da IN n. 247/02) e 404/04, através das quais empregou analogicamente o conceito de insumos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI para preencher a lacuna normativa.

Ocorre que o princípio constitucional da não cumulatividade só será observado se a interpretação dos créditos for conforme a materialidade do tributo. Isto é, não há como se empregar o conceito de insumos do IPI no PIS/Cofins, eis que o fato tributável do imposto é a saída do produto industrializado, enquanto o das contribuições é mais amplo, pois engloba a receita bruta auferida pelo contribuinte.

Por conseguinte, as recentes decisões administrativas e judiciais vêm admitindo a ilegalidade das referidas instruções normativas, afastando o conceito de insumos do IPI. Entretanto, ainda não se estabeleceu qual a interpretação adequada para o conceito de insumos do PIS/Cofins, causa de elevada insegurança jurídica aos contribuintes.

Como se trata de uma temática pouco explorada, sobretudo pela inovação extremamente recente do entendimento jurisprudencial, esta pesquisa busca desenvolver o estudo deste tributo tão importante para advogados, contadores, magistrados, contribuintes, auditores fiscais e tributaristas. Desta feita, o objetivo do trabalho, mesmo que não se esgote o tema, é estabelecer parâmetros de interpretação do inciso II, art. 3º, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, para fins de creditamento das contribuições, fundamentados na doutrina especializada, decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e do Poder Judiciário.

Para tanto, inicialmente, far-se-á uma análise do regime jurídico aplicável às contribuições especiais, identificando o fundamento constitucional e legal do PIS e da Cofins. Posteriormente, segue um breve resgate histórico desta contribuição e a análise das peculiaridades dos regimes de incidência cumulativo e não-cumulativo, como base de cálculo, sujeito passivo e alíquota.

Em seguida, no panorama da não cumulatividade, descrever-se-á este princípio constitucional aplicado ao PIS/Cofins, e sua violação com o emprego analógico do conceito de insumos do IPI. Por fim, como objetivo principal deste estudo, analisar-se-á qual a interpretação adequada do conceito de insumos para o PIS e a Cofins, na tentativa de fixar parâmetros com base em doutrinas e decisões administrativas e judiciais.

1 PECULIARIDADES DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E O HISTÓRICO DO PIS E DA COFINS

Após algumas mudanças jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal - STF, foi consolidada a natureza jurídica tributária das contribuições especiais com a promulgação da Constituição Federal de 1988. Quanto à sua autonomia perante os demais tributos, ainda restam divergências doutrinárias, que apresentam as classificações bipartida, tripartida, quadripartida e pentapartida dos tributos. Não obstante, a doutrina majoritária e o STF adotam a classificação pentapartida, atribuindo autonomia às contribuições especiais.

Quanto às subespécies deste tributo, nos termos do art. 149 da CRFB, as contribuições especiais foram divididas em: sociais (gerais e destinadas ao custeio da Seguridade Social), interventivas e corporativas. O PIS e a Cofins são contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, com fundamento constitucional no art. 195, I, "b", CRFB (incidentes sobre a receita/faturamento).

Estas contribuições foram criadas com a Lei Complementar n. 7/70 (PIS) e 70/91 (Cofins). Posteriormente, após diversas alterações nos regimes de incidência, foi criado o sistema não cumulativo ao PIS/Cofins com a edição das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, cujas interpretações continuam gerando dúvidas aos operadores do direito.

1.1. Contribuições especiais: natureza jurídica tributária e classificação autônoma

Primeiramente, importa analisar a natureza jurídica das contribuições especiais, ou seja, se lhes é aplicado o regime de Direito Tributário. Com efeito, não haveria sentido indagar a natureza jurídica de um instituto se isto não ocasionasse efeitos práticos, a saber, verificar quais as normas do ordenamento jurídico que o regem.

A doutrina e a jurisprudência atribuíram o caráter tributário às contribuições dos artigos 149 e 195 da Constituição Federal. Isso porque esta lhes determina a aplicação dos artigos 146, III, e 150, I e III, que tratam de normas de Direito Tributário. *In verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (grifo nosso) (BRASIL, 1988).

Estes dispositivos aplicáveis às contribuições especiais se referem às normas gerais de Direito Tributário, tais como a definição dos tributos e suas espécies, obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, e aos princípios tributários como o da irretroatividade, anterioridade e legalidade:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[...]

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[...]

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 1988).

Portanto, a Constituição Federal é explícita em aplicar o regime jurídico tributário às contribuições especiais, com ressalvas às contribuições à Seguridade Social (art. 195, §6º, CRFB), que podem ser cobradas no mesmo exercício financeiro, desde que observada a noventena. Logo, como o texto constitucional

determina que as contribuições especiais estão submetidas aos princípios fundamentais da tributação, bem como às normas gerais de Direito Tributário – cuja base se encontra no Código Tributário Nacional –, inequívoca sua natureza tributária.

A doutrina pátria é unânime nesse sentido. Seguem os ensinamentos de Hugo de Brito Machado e Roque Antônio Carrazza:

[...] a Constituição afastou as divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições em tela as normas gerais de Direito Tributário, com ressalva, quanto a este, das contribuições de seguridade, às quais se aplica regra própria. Desprovida de interesse prático, portanto, restou a polêmica em torno da questão de saber se as contribuições sociais são, ou não, tributo (MACHADO, 2010, p. 433).

[...] a Constituição Federal prevê três modalidades de 'contribuições': as interventivas, as corporativas e as sociais. Todas elas têm natureza nitidamente tributária, mesmo porque, com a expressa alusão aos 'arts. 146, III, e 150, I e III', ambos da CF, fica óbvio que deverão obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil. (CARRAZZA, 2008, p. 573-574).

Tendo em vista que a Constituição Federal não deixa dúvidas quanto à aplicação do regime jurídico tributário às contribuições especiais, estas obviamente são tributos. É que admitida a classificação dos institutos consoante o regime jurídico a que estes se submetem, tudo que está sujeito ao regime jurídico tributário é tributo. Assim esclarece Américo Lacombe:

[...] o regime jurídico tributário dessas contribuições não se discute mais. Ora, tudo aquilo que está sujeito ao regime jurídico tributário é tributo. Se vamos classificar as instituições pelo regime jurídico, e isto é o correto, a natureza de qualquer instituição é definida pelo regime jurídico ao qual elas estão submetidas, e, evidentemente, essas contribuições têm a natureza jurídica de tributos (LACOMBE).

Ainda, para afastar qualquer dúvida quanto à feição tributária das contribuições especiais, além de determinar a aplicação das normas gerais e princípios de direito tributário, o constituinte as incluiu no Capítulo VI – Do Sistema Tributário Nacional, ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios. Nota-se, portanto, que a Constituição Federal consagrou a natureza jurídica tributária das contribuições, o que já foi objeto de polêmica na jurisprudência do STF antes da sua promulgação.

Na vigência da Constituição Federal de 1967, com a redação da Emenda n. 1 de 1969, a doutrina majoritária entendia que as contribuições eram regidas pelas normas tributárias. Ocorre que, com a superveniência da Emenda Constitucional n. 8/77, foi alterada a redação do inciso I do § 2º do art. 21 da EC n.

1/69 e acrescentado um inciso, o X, ao art. 43 do texto constitucional, o que retirou as contribuições da parte da Constituição em que se tratava de tributos.

Por este motivo, o STF alterou sua jurisprudência, entendendo que as alterações provocadas pela EC n. 8/77 teriam retirado o caráter tributário das contribuições. Nesta perspectiva, segue trecho do voto do ex-Ministro do STF Rafael Mayer, Relator do Recurso Extraordinário nº 99.848:

[...] Entendimento incontroverso no Supremo Tribunal Federal é o de que até o advento da Emenda Constitucional nº 8, de 1977, as contribuições da previdência social eram configurantes de espécie tributária, na conformidade da conceituação delineada no art. 21 § 2º, I, da Constituição da redação da Emenda nº 1, e com essa natureza jurídica se regiam pelos princípios e normas gerais do sistema tributário. A partir da citada Emenda nº 8, mediante a reformulação do citado dispositivo constitucional, combinadamente com a adição do item X ao art. 43, da Carta Magna, pertinente às atribuições do Poder legislativo, tem-se deduzido haverem sido as contribuições sociais aí enumeradas, dentre as quais se incluem as contribuições previdenciárias, subtraídas à regência do sistema tributário, como resultante de propósito inequívoco do legislador constituinte. (BRASÍLIA, Supremo Tribunal Federal. RE nº 99.848, Rel. Min. Rafael Mayer, 1986).

No entanto, a superveniente Constituição Federal de 1988, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, outorgou competência aos entes políticos para a instituição de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (sociais, interventivas e corporativas), nos termos dos artigos 145, 148 e 149. Assim, atribuiu inequivocamente a natureza tributária das contribuições, causando nova alteração na jurisprudência do STF.

Com o vigente texto constitucional, esta Corte Suprema, por reiteradas vezes, reconheceu a feição tributária das contribuições, encerrando a polêmica sobre o assunto. A primeira manifestação ocorreu no Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP, na qual o ex-Ministro Moreira Alves, antes de analisar a constitucionalidade da Contribuição Social Sobre o Lucro das pessoas jurídicas, enfrentou a indagação sobre a natureza jurídica das contribuições. Nesse sentido, manifestou o seguinte entendimento:

[...] Com a Constituição Federal de 1988, a classificação dos tributos passou a ser a seguinte: impostos, taxas e contribuições de melhoria, referidas no art. 145, além de duas outras modalidades, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (arts. 148 e 149) (BRASÍLIA, Supremo Tribunal Federal. RE nº 146.733-9, Rel. Min. Moreira Alves, 1992).

Dessa forma, a Constituição Federal de 1988 afastou qualquer divergência quanto à natureza jurídico-tributária das contribuições, e inclusive redefiniu a classificação dos tributos. Outra questão que exsurge é se o fato do texto constitucional ter incluído as contribuições previdenciárias em apartado (art. 195), no capítulo da Seguridade Social, faz com que lhes seja aplicado regime jurídico de natureza diversa.

A regulação das contribuições previdenciárias no Capítulo II do Título VIII, pertinente à Ordem Social, não lhes retira o caráter tributário. É que, caso contrário, não haveria necessidade de alusão expressa ao afastamento da aplicação do princípio da anterioridade tributária (195, § 6º) e à sujeição do mesmo regime dos impostos residuais quanto à instituição de novas fontes de custeio à Seguridade Social (art. 195, § 4º).

Importa destacar, ainda, que não obstante as contribuições especiais não estejam sujeitas a todos os princípios de Direito Tributário, isso não afasta sua natureza tributária. Isso porque cada tributo tem suas peculiaridades. Por exemplo, as imunidades genéricas só se aplicam aos impostos, os princípios da anterioridade e legalidade apresentam diversas exceções, as alíquotas seletivas são previstas somente para o IPI, ICMS, IR e IPTU. No entanto, isso não impede que os mesmos sejam considerados tributos, de modo que as contribuições também não transmutam sua natureza jurídica por apresentarem exceções.

Seguindo este entendimento, Hugo de Brito Machado pondera que “[...] estar sujeito ao regime jurídico tributário não quer dizer estar a ele submetido inteiramente. A ressalva, no caso, não exclui o regime jurídico tributário, mas o confirma. A exceção confirma a regra” (MACHADO, 2010, p. 91-92).

Ante o exposto, verifica-se que, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a doutrina majoritária e a jurisprudência do STF conferem caráter tributário às contribuições especiais, incluindo, portanto, o PIS e a Cofins, objetos deste trabalho.

Conforme supramencionado, a doutrina e a jurisprudência são pacíficas em atribuir natureza tributária às contribuições especiais. Todavia, ainda subsiste grande divergência entre os autores quanto à classificação dos tributos, isto é, se as

contribuições especiais são autônomas perante os demais tributos, assumindo regime jurídico próprio.

Vale ressaltar que a discussão quanto ao método de classificação dos tributos não é meramente acadêmica, eis que influi no regime em que cada espécie se enquadra. Por exemplo, as receitas dos impostos (e somente estes) não podem ser vinculadas a órgão, fundo ou despesa (art. 167, IV, CRFB). Ou seja, de acordo com a classificação adotada e o regime jurídico aplicável, os contribuintes poderão discutir a validade das exações instituídas frente ao texto constitucional, verificando a (in)competência do ente político que a criou e se foram observados os demais limites ao poder de tributar estabelecidos para aquele tributo.

Ante o exposto, cumpre observar as diversas formas de classificação adotadas pela doutrina pátria, a saber, bipartida, tripartida, quadripartida ou, ainda, pentapartida. Estas diferenças surgem, sobretudo, pela redação do art. 145 da Constituição Federal e do art. 5º do Código Tributário Nacional, que elencam expressamente três tipos de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Nestes termos, seguem os respectivos dispositivos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988)

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. (BRASIL, 1966).

Apesar da clareza dos dispositivos supracitados, a Constituição Federal elenca mais dois tributos nos artigos 148 e 149, quais sejam, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas

respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (BRASIL, 1988).

Logo, em virtude do texto constitucional não ter incluído estas exações no art. 145, tampouco o CTN no art. 5º, surge extensa discussão doutrinária para definir se, caso consideradas tributos, as mesmas seriam espécies tributárias autônomas ou apenas subespécies de impostos ou taxas.

A teoria de classificação mais enxuta é a bipartida, adotada por Alfredo Augusto Becker (2007), que divide os tributos em impostos e taxas, relegando as contribuições (de melhoria e especiais) e os empréstimos compulsórios a meras subespécies:

No plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias: imposto ou taxa. A serena análise científico-jurídica, em cada caso singular, revelará que inexistente terceira categoria ou categoria mista. Os chamados 'tributos parafiscais', 'contribuições de melhoria', 'empréstimos compulsórios' e 'monopólios fiscais', ao serem dissecados pelo método científico (não pelos tradicionais 'métodos' híbridos que confundem os critérios e conceitos da Ciência das Finanças Públicas com os de direito tributário, desnudando-se da camouflagem político-fiscal ou histórica, filosófica ou simplesmente retórica-acadêmica), mostram verdadeiros impostos ou taxas (BECKER, 2007, p. 346).

Nesta linha de raciocínio, adota-se exclusivamente um único critério: a vinculação a uma contraprestação estatal. Assim, nos tributos vinculados, há necessariamente uma atuação estatal descrita no fato gerador, obrigação esta que inexistente nos tributos não vinculados. Esta teoria se lastreia no art. 4º do CTN, o qual determina que "a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação".

Geraldo Ataliba também adota este critério, mas divide os tributos vinculados em taxa ou contribuição:

[...] a materialidade do fato descrito pela h.i. (aspecto material da h.i.) de todo e qualquer tributo ou é uma atividade estatal ou outra coisa qualquer. Se for uma atividade estatal o tributo será vinculado. Se um fato qualquer, o tributo será não vinculado. [...] Se a h.i. consistir numa atuação estatal, o tributo será uma taxa ou contribuição (tributo vinculado); se consistir em outro fato qualquer, o tributo será não vinculado (imposto) (ATALIBA, 2008, p. 132-133).

Carrazza (2008) também adota a classificação tricotômica, mas eleva as contribuições de melhoria como espécie tributária, junto dos impostos e taxas. Segundo esta corrente, os tributos seriam subdivididos em: (a) impostos – fatos jurídicos da esfera particular do contribuinte; (b) taxas – prestação pelo Estado de

um serviço público específico e divisível ou decorrente do poder de polícia; (c) contribuições de melhoria – valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Quanto às contribuições especiais, estas apareceriam como subespécies de impostos ou taxas, dependendo da sua finalidade. Neste sentido:

De acordo com as premissas por nós eleitas, os tributos, no Brasil, ou são impostos, ou são taxas (de serviço ou de polícia), ou são contribuições de melhoria. De fato, como procuramos demonstrar, os empréstimos compulsórios são tributos restituíveis; as contribuições parafiscais, tributos arrecadados por pessoa diversa daquela que os instituiu; e os impostos extraordinários, simples impostos que, criados pela União, na iminência ou no caso de guerra externa, não precisam respeitar o princípio da reserva das competências impositivas. As contribuições referidas no art. 149 e seu §1º da CF são tributos (impostos ou taxas), qualificados por sua finalidade. À derradeira, a contribuição prevista no art. 149-A da CF não passa de um imposto que tem por finalidade custear o serviço de iluminação pública dos Municípios e do Distrito Federal (CARRAZZA, 2008, p. 629-630).

Paulo de Barros Carvalho também adota a classificação tripartida:

[...] os tributos podem ser vinculados a atuação do Estado – taxas e contribuições de melhoria – e não-vinculados – impostos. As outras contribuições, por revestirem ora o caráter de tributos vinculados, ora o de impostos, não constituem categoria à parte, pelo que hão de subsumir-se numa das espécies enumeradas (CARVALHO, 2005, p. 35-36).

Percebe-se que a classificação tripartida dos tributos desconsidera a destinação dos recursos arrecadados como critério de classificação, tendo em vista que retira fundamento no art. 4º, II, CTN, o qual expressa que este fato é irrelevante para definir a natureza jurídica do tributo. Deste modo, não obstante as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios possuam destinação específica determinada pelo comando constitucional, não seriam espécies tributárias autônomas, sendo classificados como taxa ou imposto, de acordo com a existência (ou ausência) de uma contraprestação estatal na hipótese de incidência do tributo.

Na teoria quadripartida, os empréstimos compulsórios ganham autonomia, ao lado dos impostos, taxas e contribuições (de melhoria e especiais). A autonomia deste tributo foi reconhecida pelo STF no voto de lavra do ex-Ministro Carlos Velloso no RE nº 138.284/CE². Luciano Amaro é o principal precursor desta classificação:

[...] Cremos à vista de todo o exposto, que a classificação dos tributos não pode partir nem apenas dos rótulos que as várias espécies têm recebido (dado que a mesma designação é, às vezes, empregada para apelidar

² “As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: [...] d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)”

diferentes exações, e diferentes denominações são usadas para batizar exações análogas), nem deve limitar-se a notas ou características tão abrangentes que façam a classificação perder a utilidade, que consiste em traduzir um instrumento de catalogação analítico de diferentes realidades jurídicas, permitindo que sejam apreendidas nos seus variegados matizes. Com esse objetivo, identificamos quatro grupos de espécies tributárias, que permitem, por sua vez, variadas subdivisões, conforme o nível de análise ou o critério de discriminação que seja eleito: 1) Impostos; 2) taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria; 3) contribuições; 4) empréstimos compulsórios (AMARO, 2010, p. 102-103).

Há, ainda, a classificação pentapartida dos tributos, conferindo autonomia às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, considerando, portanto, o critério finalístico do tributo para fins classificatórios, afastando a aplicação do art. 4º do CTN (que só considera o fato gerador para a definição da natureza jurídica do tributo). Ora, se a Constituição Federal define o destino da arrecadação tributária, nada mais lógico que utilizar este critério para a classificação dos tributos. Caso contrário, esta discussão não ensejaria efeitos práticos, pois não separaria as exações de acordo com seu regime jurídico a qual estão submetidas.

Nesse viés, destaca Werther Botelho Spagnol:

[...] sendo um tributo um instrumento de arrecadação destinado ao financiamento das despesas públicas e, conforme já afirmado, tendo a Constituição outorgado as competências tributárias em função das despesas a serem atendidas pelo tributo, entendemos que uma classificação verdadeiramente útil dos tributos não pode desprezar a destinação constitucional dada ao produto da arrecadação. Sendo a consideração da arrecadação um elemento da teoria geral dos tributos e tendo sido inegavelmente constitucionalizada, torna-se imprescindível sua utilização como critério de separação entre os tributos (SPAGNOL, 2002, p. 69-70).

Esta teoria afasta o argumento de que as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios não seriam espécies autônomas por não estarem previstas no art. 145 da CRFB/88 e no art. 5º do CTN. Os defensores da classificação pentapartida dos tributos argumentam que o texto constitucional as teria mencionado nos artigos 148 e 149 (isto é, em separado do art. 145) apenas por serem de competência exclusiva da União, ao passo que os três primeiros podem ser instituídos por qualquer ente político (União, Estados, DF e Municípios).

Ademais, não obstante o art. 5º do CTN elenque expressamente como espécies tributárias apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria, o mesmo diploma, no art. 217, faz a ressalva de que as disposições do Código não excluem a exigibilidade de outras contribuições. Nestes termos, segue entendimento proferido por Hugo de Brito Machado:

[...] o tributo, como conceituado no art. 3º do CTN, é um gênero, do qual o art. 5º, do mesmo Código, indica como espécie os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. O art. 217 do CTN, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966, estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições, que indica. Isto tornou evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas contribuições sociais. Tal conclusão restou reforçada pelo art. 149 da Constituição Federal de 1988. Finalmente, tendo em vista o art. 148 da vigente Constituição Federal, também os empréstimos compulsórios não podem deixar de ser considerados uma espécie de tributo. [...] Temos, portanto, em nosso Sistema Tributário, cinco espécies de tributos, a saber os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios (MACHADO, 2010, p. 28-29).

Vê-se que não há um consenso entre os juristas quanto à classificação das contribuições especiais. Ora se adota o termo 'contribuições' como gênero das contribuições de melhoria e especiais, ora as contribuições especiais ganham autonomia perante as demais. Ou, ainda, há aqueles que não lhe atribuem autonomia, enquadrando-as como imposto ou taxa.

Muito embora haja visível divergência doutrinária, a classificação pentapartida dos tributos é a que predomina na doutrina majoritária e no Supremo Tribunal Federal. Nos termos do RE nº 146.733-9/SP, as contribuições especiais são autônomas perante os impostos, taxas e contribuições de melhoria:

De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais – que dessas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento –, não só as referidas no art. 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título 'Da Ordem Social' (BRASÍLIA, Supremo Tribunal Federal. RE nº 146.733-9, Rel. Min. Moreira Alves, 1992).

Assim sendo, as contribuições especiais são uma espécie tributária autônoma, e não poderia ser diferente, já que apresentam características próprias que as diferenciam dos demais tributos. Isto é, as mesmas possuem destinação específica definida constitucionalmente, em prol de integrantes de um grupo social ou econômico.

Ademais, apresentam características diversas uma vez comparadas aos demais tributos. Primeiramente, estas não podem ser classificadas como impostos.

Estes são decorrentes do poder de império, sendo-lhe vedada a afetação da receita (art. 167, IV, CF/88), enquanto as contribuições se caracterizam pela finalidade vinculada. Neste viés, se o aspecto material da hipótese de incidência de uma norma tributária não reproduzir uma atuação do Estado, estar-se-á diante de um imposto, ainda que receba a denominação de “contribuição”.

Resta, ainda, a questão de como diferenciar as taxas das contribuições, já que ambas dependem de uma conduta estatal. Para tanto, basta observar o grau de referibilidade. É que a atuação estatal nas taxas deve ser divisível, isto é, direcionada diretamente a contribuinte específico, enquanto nas contribuições a atividade estatal não é necessariamente vinculada ao contribuinte, ainda que eventualmente possa ocorrer. É justamente este caráter acidental que levam certos autores a classificá-las como impostos ou taxas, o que já demonstra que não se enquadram perfeitamente em nenhum destes tributos.

Assim preceitua Luciano Amaro:

[...] a atividade a cuja execução se destina a receita arrecadada não é necessariamente referível ao contribuinte, embora possa sê-lo, em maior ou menor grau, atualmente ou no futuro, efetiva ou eventualmente. Vale dizer, a existência ou não dessa referibilidade (da atividade ao contribuinte) é um dado acidental (que pode ou não estar presente) e não essencial (ou seja, não indispensável na identificação da exação). O que sobressai é a destinação do tributo àquela situação específica. Não atentar para o caráter acidental dessa 'contrapartida' é que tem levado a considerar certas exações como figuras anfíbias, que ora são uma coisa (imposto) ora outra (taxa), o que, por si, já seria um indicador de que não devem ser nem uma coisa nem outra (AMARO, 2010, p. 106).

Como se não bastasse, as contribuições especiais não podem ser enquadradas como contribuição de melhoria, tendo em vista que inexiste valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Desta feita, tendo em vista que as contribuições especiais são arrecadadas para o cumprimento de certas destinações específicas, não necessariamente vinculadas a um contribuinte individualmente, são autônomas perante os demais tributos, isto é, não observam o regime jurídico dos impostos ou taxas, mas, ao invés, possuem regras próprias.

Neste compasso, como as contribuições especiais são previstas constitucionalmente em razão de determinado gasto, eventual desvio do produto arrecadado a finalidade diversa por ato administrativo ou lei acarretará consequentemente na sua nulidade/inconstitucionalidade.

Seguindo deste entendimento, vale citar:

[...] Sendo as contribuições instituídas em virtude de um determinado gasto, ou seja, de uma determinada finalidade, podemos afirmar que um eventual desvio de finalidade ou a tredestinação do produto da arrecadação implica alteração das condições para o exercício da competência impositiva. [...] Uma vez consignada a relevância jurídica do destino da arrecadação das contribuições sociais, há que se concluir pela ilegitimidade e consequente inconstitucionalidade de norma ou ato administrativo que imponha destino diverso ao produto da arrecadação daquele previsto constitucionalmente (SPAGNOL, 2002, p. 95-96).

Assim, verificado o desvio de finalidade ou a tredestinação do produto arrecadado, exsurge o direito do contribuinte de opor-se ao pagamento ou à repetição do indébito. Mesmo em julgamento relativo a imposto, o ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Velloso ressaltou que:

[...] é que caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às Contribuições Parafiscais – sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, CF, art. 149 – e aos empréstimos compulsórios (CF, art. 148) (BRASÍLIA, Supremo Tribunal Federal, RE nº 183.906-6 SP, Rel. Min. Marco Aurélio, 1998).

Além disso, todas as contribuições especiais devem respeitar os princípios da reserva legal, irretroatividade e anterioridade, com ressalva às contribuições destinadas à Seguridade Social, que podem ser cobradas no mesmo exercício financeiro em que instituídas ou modificadas, observado o prazo de noventa dias (art. 195, § 6º, CRFB).

Observa-se, portanto, que as contribuições especiais são tributos autônomos, que assumem regime jurídico próprio. No próximo item, verificar-se-á as espécies das contribuições especiais, localizando-se o PIS e a Cofins no ordenamento jurídico.

1.2. Espécies das contribuições especiais: sociais (gerais e as destinadas ao custeio da Seguridade Social), interventivas e corporativas

A Constituição Federal é um diploma eminentemente programático e intervencionista, no qual estão previstos vários direitos sociais garantidos aos cidadãos (artigos 6º a 11º). A título de exemplo, citam-se os direitos à educação,

saúde, trabalho, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância, assistência aos desempregados e os decorrentes das relações de trabalho.

Esta atuação do Estado na ordem social é financiada com recursos orçamentários dos diferentes entes políticos. Ainda, para financiamento suplementar destes encargos, foram previstas as contribuições especiais como instrumento de atuação no âmbito social, que se subdividem em três espécies: sociais (gerais e as destinadas ao custeio da Seguridade Social), interventivas e corporativas, todas de competência exclusiva da União. Assim preceitua o art. 149 da CRFB:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (BRASIL, 1988).

No tocante aos Estados, Distrito Federal e Municípios, foi outorgada competência para a instituição de exação para o custeio da previdência social de seus servidores. Neste viés, o §1º do artigo supracitado (com redação determinada pela EC n. 41/2003) expressa que:

Os Estados, o Distrito Federal, e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União (BRASIL, 1988).

Percebe-se que o constituinte dividiu as contribuições especiais de acordo com sua destinação, fazendo com que as receitas arrecadadas sejam obrigatoriamente direcionadas ao custeio da atuação na ordem social da União (ou de outros entes políticos, no caso do §1º do art. 149).

As contribuições interventivas (CIDEs) possuem o objetivo precípua de intervenção no domínio econômico pelo ente estatal, assumindo caráter extrafiscal³. Assim, a norma que a institui deve observar a possibilidade jurídica e a necessidade de intervenção. Podem-se citar como exemplos a CIDE-combustíveis e a CIDE-remessas para o exterior.

Convém destacar que as contribuições interventivas devem observar os princípios gerais da atividade econômica (arts. 170 a 181 da CRFB), em especial no

³ Não visa somente a arrecadação tributária, assumindo outras funções, como a regulação do mercado.

tocante à soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor etc. Ou seja, o planejamento do Estado em relação ao setor privado é meramente indicativo, sob pena de violação da disciplina econômica e financeira estabelecida pela Constituição Federal. Nestes termos, o art. 174 da Carta Magna determina que:

[...] como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado (BRASIL, 1988).

Outra espécie do gênero contribuições especiais são as corporativas, destinadas ao financiamento das associações de categorias profissionais ou econômicas. Aí se incluem as contribuições destinadas aos conselhos das profissões liberais (ex.: CRM, CREA) e sindicatos.

Estas entidades profissionais e econômicas exercem atividades de interesse público, como a fiscalização, regulamentação, representatividade e defesa de interesses etc. Por este motivo, a União disciplina por lei a atuação dessas entidades, geralmente desvinculadas da Administração Direta, conferindo-lhes legitimidade para a cobrança de contribuições para o financiamento desta atividade.

Oportuno frisar que a anuidade cobrada pela Ordem dos Advogados do Brasil – OAB não é espécie de contribuição corporativa, pois sequer assume natureza tributária. Por este motivo, a execução desta verba é regulada pelo Código de Processo Civil, ao invés de aplicar-se a Lei de Execuções Fiscais. Assim tem decidido o Superior Tribunal de Justiça desde 2004:

[...] Pelo menos desde 2004 esta Corte Superior vem entendendo que as anuidades cobradas pela Ordem dos Advogados do Brasil - OAB não têm natureza tributária. 4. Sendo assim, não faz sentido aplicar às cobranças dessas quantias as normas da Lei n. 6.830/80. Na verdade, o art. 2º desse diploma normativo é claro ao afirmar que "[c]onstitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores [...]". Precedentes. 5. Dessa forma, tem-se a aplicação das normas do Código de Processo Civil. (BRASÍLIA, Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 1073369 PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2008)

Por fim, aparecem as contribuições sociais, que se subdividem em sociais gerais (art. 149, *caput*, CRFB) e as destinadas ao financiamento da Seguridade Social (art. 149, *caput*, e §1º c/c art. 195, CRFB). Aquelas objetivam o custeio dos direitos sociais previstos no Título VIII – Da Ordem Social da CRFB, como as pertinentes ao Salário-Educação (art. 212, § 5º) e às entidades privadas de serviço

social e de formação profissional - Sistema “S”: SENAI, SENAC, SESC e SENAR (art. 240, CRFB).

Por sua vez, as contribuições para o custeio da Seguridade Social, juntamente com o orçamento fiscal das pessoas políticas, financiam “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinada a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (BRASIL, 1988, art. 194). Para tanto, nos termos do art. 195 da Carta Magna, o constituinte definiu as bases de incidência (estabelecendo fatos geradores, sujeitos passivos e/ou bases de cálculo):

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 1988).

Pode-se observar que a Constituição Federal prevê cinco bases de incidência para o custeio da Seguridade Social: (a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos pelas empresas; (b) receita ou faturamento; (c) lucro; (d) rendimentos do trabalhador e dos demais segurados da previdência social; (e) e receita de concursos de prognósticos. Importa salientar que este rol não é exaustivo. O § 4º do mesmo dispositivo possibilita a instituição por Lei Complementar de outras fontes de custeio da Seguridade Social, desde que observado o disposto no art. 154,

I, da CRFB. Ou seja, devem ser não-cumulativas, tampouco possuírem fato gerador ou base de cálculo própria dos impostos discriminados no texto constitucional.

O art. 195, I, da CRFB, contempla o empregador, empresa ou entidade equiparada como sujeito passivo da obrigação tributária referente às contribuições à Seguridade Social. Este conceito é genérico e indeterminado, imputando-se o ônus fiscal quanto se constata receita, faturamento, lucro e pagamento de salários. Exercendo a competência que lhe foi distribuída, a União instituiu as contribuições previstas no dispositivo em comento, tais como: contribuição sobre a folha de salários (alínea 'a'); PIS/PASEP e Cofins (alínea 'b'); e CSLL (alínea 'c').

Nota-se que aí aparecem as contribuições sociais ao Programa de Integração Social - PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (objetos deste trabalho), que possuem base constitucional na alínea 'b', inciso I, do artigo supramencionado, eis que apresentam como base de cálculo a receita/faturamento das empresas.

Ademais, as empresas devem recolher contribuições decorrentes do exercício da competência residual para a criação de novas fontes de custeio da Seguridade Social prevista no § 4º, muitas instituídas antes da promulgação da vigente Constituição Federal, e recepcionadas com fundamento nesta previsão do texto constitucional. A título de exemplo, convém destacar as contribuições para o Seguro de Acidentes de Trabalho – SAT e as devidas pelas cooperativas de trabalho sobre a importância paga a seus cooperados, a título de remuneração pelos serviços prestados a pessoas jurídicas por intermédio delas.

Além destas contribuições instituídas no art. 149 da Constituição, o constituinte derivado, através da EC n. 39/2002 (art. 149-A), criou uma espécie de tributo *sui generis*, denominado de “Contribuição para o Custeio de Iluminação Pública” – COSIP. Esta deve observar a competência para tributar estabelecida no texto constitucional (Municípios e Distrito Federal) e as normas gerais de Direito Tributário. Assim, já decidiu o STF:

[...] a COSIP considera-se um novo tipo de contribuição, que refoge aos padrões estabelecidos no art. 149 e 195 da Constituição Federal. (...) De fato, como ela ostenta características comuns a várias espécies de tributos, não há como deixar de reconhecer que os princípios aos quais estes estão submetidos também se aplicam, *modus in rebus*, à contribuição para custeio de iluminação pública (BRASÍLIA, Supremo Tribunal Federal, RE nº 573675/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2009).

Também convém salientar que a contribuição confederativa prevista no art. 8º, IV, da Constituição, não tem caráter tributário, tendo em vista que não é compulsória para os empregados não-sindicalizados, podendo ser fixada por mera resolução de assembleia-geral. Nestes termos, o STF já editou a súmula nº 666 firmando que “a contribuição confederativa, de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo”. Esta se distingue da contribuição sindical de interesse das categorias profissionais, com feição tributária, expressa no art. 149 da CRFB.

Não se pode confundir as contribuições especiais referidas nos artigos 149 e 195 do texto constitucional com a contribuição de melhoria, uma espécie tributária distinta (art. 145, III, CRFB). Esta é devida em decorrência da realização de uma obra pública que acarreta valorização imobiliária.

Feitas algumas considerações gerais sobre o gênero contribuições especiais e suas subespécies, adentra-se, a seguir, nas regras específicas do PIS/Cofins, iniciando pela contextualização histórica.

1.3. Histórico do PIS/Cofins

O Programa de Integração Social (PIS) foi instituído antes da promulgação da Constituição Federal vigente, através da Lei Complementar nº 7 de 1970. Este programa tinha por escopo criar um fundo, financiado por descontos compulsórios no faturamento das empresas e parcelas deduzidas do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, com posterior distribuição aos trabalhadores. Em período de ditadura militar, com a imposição de diversas restrições à liberdade dos cidadãos brasileiros, o governo buscava a compensação, distribuindo o lucro auferido pelas empresas para com os empregados.

A liberação das verbas aos trabalhadores dependia da ocorrência de determinadas condições especificadas em lei, como aposentadoria, casamento, ou invalidez do beneficiário. Portanto, no regime geral do PIS, as contribuições das empresas - tomando o faturamento do 6º mês anterior como base de cálculo - formavam o Fundo de Participação. Ainda, a LC n. 7/70 estabelecia um regime diferenciado para as empresas prestadoras de serviço, instituições financeiras e

seguradoras, que recolhiam um adicional aplicado sobre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (PIS-Repique).

No mesmo período, foi editada a Lei Complementar n. 8/1970, instituindo o Pasep – Programa Federal de Formação do Patrimônio do Servidor Público, cujo escopo era o de custear uma gratificação pecuniária aos servidores públicos em atividade da Administração Direta ou Indireta da União, Estados-membros, Distrito Federal ou Municípios.

A Lei Complementar n. 19, de 1974, unificou os fundos do PIS e da Pasep, receita a qual passou a ser direcionada ao custeio de programas especiais de investimentos dos Planos Nacionais de Desenvolvimento (PND):

Art. 1º. A partir de 1º de julho de 1974, os recursos gerados pelo Programa de Integração Social (PIS) e pelo Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970, respectivamente, passarão a ser aplicados de forma unificada, destinando-se, preferencialmente, a programas especiais de investimentos elaborados e revistos periodicamente segundo as diretrizes e prazos de vigências dos Planos Nacionais de Desenvolvimento (PND).

Parágrafo único - Compete ao Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico (BNDE) elaborar os programas especiais e processar a aplicação dos recursos de que trata este artigo em investimentos e financiamentos consoante as diretrizes de aplicação aprovadas pelo Presidente da República. (BRASIL, Lei Complementar n. 19/74, 1974).

Meses antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, os Decretos-Leis n. 2.445/88 e 2.449/88 alteraram a estrutura normativa do PIS/Pasep. O PIS-Repique foi extinto, e todas as empresas, incluindo as prestadoras de serviço, passaram a recolher o PIS aplicando-se a alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento).

Com o advento da Constituição Federal vigente, as contribuições ao PIS/Pasep foram mantidas, alterando-se apenas o destino da arrecadação ao financiamento do Programa de Seguro-Desemprego, do Abono Salarial e de Programas de Desenvolvimento Econômico promovidos pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Regulamento)

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei (BRASIL, 1988).

No entanto, por uma questão formal, os Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais pelo STF no RE nº 148.754/RJ, de 1994. Isso porque as contribuições ao PIS teriam perdido a natureza tributária com a Emenda Constitucional n. 8/1977, de modo que não poderiam ser reguladas através de Decreto-Lei por se tratar de matéria alheia às finanças públicas.

Com a declaração de inconstitucionalidade dos referidos dispositivos, configurou-se o efeito repristinatório da decisão, fazendo com que o PIS/Pasep voltassem a ser regulados pelas Leis Complementares n. 7/70 e 8/70. Este regime jurídico perdurou até a edição das Medidas Provisórias n. 1.212/95 e 1.724/95, convertidas respectivamente nas Leis Federais n. 9.715/98 e 9.718/98, que instituíram o regime de incidência cumulativo da contribuição ao PIS/Pasep, bem como unificaram o PIS/Pasep e a Cofins, que será abordada adiante.

Consoante relata Bergamini (2012), desde sua instituição, as contribuições sempre foram cobradas de forma cumulativa, de maneira que a tributação independe da produção de riqueza. Portanto, ainda que deficitário (despesas maior que receitas), o contribuinte era considerado apto a contribuir com o Fisco.

Frente aos motivos expostos, o Governo editou a Medida Provisória n. 66/02, convertida na Lei n. 10.637/02, criou o regime não cumulativo do PIS. No entanto, o legislador manteve o regime cumulativo em vigor para alguns contribuintes (critério subjetivo) ou conforme a natureza da receita (critério objetivo), gerando graves distorções no sistema tributário brasileiro. Ainda, com a Lei n. 10.865/2004, foi determinada a incidência do PIS/Pasep sobre a importação de bens e serviços.

Por outro lado, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi instituída pela Lei Complementar n. 70/91. Esta também apresenta fundamento constitucional o art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, o qual estipula que as empresas participam do financiamento da Seguridade Social, com descontos sobre a receita ou faturamento.

A incidência da contribuição sobre a receita para fins de custeio da Seguridade Social, no entanto, é anterior à vigente Constituição Federal. Cita-se, como exemplo, a extinta FINSOCIAL, cuja base de cálculo era o produto decorrente da venda de mercadorias e preço dos serviços das empresas industriais e comerciais. Esta foi instituída pelo Decreto-lei n. 1.940/82, para o custeio do Fundo de Investimento Social.

Nos termos do art. 56, ADCT, da Constituição Federal, a FINSOCIAL foi mantida provisoriamente, sendo determinada sua vigência provisória até a criação da nova contribuição sobre a receita. Destarte, com a instituição da Cofins em 1991, a FINSOCIAL foi extinta definitivamente.

A partir de sua criação, a Cofins era calculada aplicando-se a alíquota de 2% sobre o “faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de quaisquer natureza” (art. 2º, LC n. 70/91), com exclusão do valor do IPI, das vendas canceladas, devolvidas e dos descontos incondicionais. Este regime perdurou até a edição da Lei n. 9.718/98, que unificou a legislação do PIS e da Cofins.

Com a edição desta lei, a alíquota da Cofins sofreu uma majoração para 3% (três por cento), compensável parcialmente com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (Art. 8º, §§ 1º a 4º, revogado pela Medida Provisória n. 2158-35/2001). A base de cálculo do PIS/Cofins passou a ser o total da receita bruta da

pessoa jurídica, independente da atividade exercida e da classificação contábil da receita (Art. 2º, caput; art. 3º, § 1º).

Na época, muito se discutiu se era possível a alteração da LC n. 70/91 por lei ordinária, o que foi admitido pelo STF, visto que a fonte de custeio sobre o faturamento já estava prevista na Constituição Federal (art. 195, I, “b”). A necessidade de Lei Complementar se limitava à instituição de novas fontes de custeio da Seguridade Social, nos termos do art. 195, § 4º, da CRFB. Logo, a LC n. 70/91 seria revogável por lei ordinária, no caso, pela Lei n. 9.718/98.

Apesar desta autorização formal, o §1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98 ampliou a base de cálculo do PIS/Cofins, extrapolando o permissivo constitucional. Neste dispositivo, tentou-se equiparar o conceito de “faturamento” com o de “receita bruta”, que seria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Nesse sentido:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade da receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (BRASIL, 1998).

No entanto, o conceito de “receita bruta” é muito mais amplo que o de “faturamento”, já que este compreende tão somente as receitas decorrentes da venda de bens ou serviços. Assim sendo, houve uma alteração do fato gerador, criando-se nova fonte de custeio da Seguridade Social, o que requer a edição de Lei Complementar (art. 195, §4º, CRFB).

Por conseguinte, foi declarada a inconstitucionalidade formal do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98 pelo STF no RE n. 346.084/PR:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobreposição ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e

faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada (BRASÍLIA, Supremo Tribunal Federal. RE nº 346.084/PR, Rel. Min. Ilmar Galvão, 2006).

Como a Corte Suprema declarou a inconstitucionalidade formal do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98, e rechaçou a possibilidade do saneamento do vício pela EC n. 20/98, voltou a vigorar o art. 2º, *caput*, da LC n. 70/91, cuja base de cálculo se restringe ao faturamento da pessoa jurídica. Posteriormente, a Lei n. 11.941/09 revogou expressamente o art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98, consolidando o faturamento como base de cálculo do PIS/Cofins no regime cumulativo.

Doravante, apesar da manutenção do regime cumulativo, surgiram, em seguida, diversos regimes de incidência da Cofins, tornando o tributo extremamente complexo. A Medida Provisória n. 135/2003, posteriormente convertida na Lei n. 10.833/03, instituiu o regime não-cumulativo da Cofins, incidente sobre a receita bruta, no qual se insere o polêmico conceito de insumo, objeto deste estudo.

Por estes motivos, em razão da alta complexidade do tributo, reflexo lógico dos inúmeros regimes de incidência, com diferentes alíquotas e bases de cálculo, muitos defendem a unificação do PIS e da Cofins. Inclusive, o Governo Federal, nos últimos meses, divulgou a pretensão de operar esta reforma nas contribuições, mantendo-se apenas o regime não-cumulativo, com a alíquota de 9,25% (somadas as duas contribuições).⁴

A despeito da iminente reforma no PIS/Cofins, o tema deste trabalho é uma problemática intrínseca do regime de incidência não-cumulativo, que tende a ser mantido. O estudo referente ao conceito de insumos é crucial para o creditamento sobre as despesas apuradas pelo contribuintes no tocante às contribuições sobre a receita das pessoas jurídicas.

⁴ “Segundo fontes, o governo quer acabar com o regime cumulativo (que não gera crédito) do PIS e da Cofins. A ideia é manter apenas o sistema não cumulativo (que tem alíquota de 9,25%, somadas as duas contribuições) adotado pela maioria das empresas. Mas, para não prejudicar quem está no regime cumulativo (que paga alíquota de 3,65%), a proposta prevê a criação de duas ou três alíquotas diferenciadas.” Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/reforma-tributaria-pelas-beiradas-governo-quer-unificar-pis-cofins-6279339>>. Acesso em: 15 out. 2012.

2 REGIMES DE INCIDÊNCIA E A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

Depreende-se do breve resgate histórico que existem vários regimes de incidência do PIS e da Cofins. Os principais são as sistemáticas cumulativa e não-cumulativa. Desta feita, convém frisar primeiramente suas características, como contribuintes, receitas e respectivas diferenciações da base de cálculo e alíquotas. Posteriormente, adentrar-se-á no panorama da não cumulatividade e nas hipóteses de creditamento do PIS/Cofins, expondo-se as divergências doutrinárias e jurisprudenciais quanto à interpretação do conceito de insumo para fins de creditamento.

2.1. Sujeito passivo, base de cálculo e alíquota dos regimes cumulativo e não-cumulativo

Apesar da instituição do regime de incidência não-cumulativo do PIS/Cofins através, respectivamente, das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, foi mantida a aplicação do regime cumulativo para certos contribuintes ou conforme a natureza da receita. Esta discriminação encontra base constitucional no § 12, art. 195, da Constituição Federal, o qual expressa que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas” (BRASIL, 1988).

Bergamini (2012) ensina que a regra é a inclusão do contribuinte ao PIS/Cofins no regime não-cumulativo, desde que não haja previsão expressa em lei de exclusão pelo critério subjetivo (contribuinte) ou objetivo (receita). Neste contexto, o art. 8º da Lei n. 10.637/02 e o art. 10º da Lei n. 10.833/03 elencam os contribuintes e as receitas mantidas no sistema cumulativo.

Na discriminação pelo critério subjetivo (contribuinte), a principal característica do sujeito passivo para definir qual o regime aplicável é a forma de tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, isto é, se é através do lucro presumido, arbitrado, real ou pelo SIMPLES. Primeiramente, convém descrever o conceito básico de cada forma de tributação.

No sistema de tributação pelo lucro real, as empresas utilizam a apuração contábil e fiscal para a apuração do IRPJ e da CSLL. Como define Sacha Calmon Navarro Coelho, o lucro real é formado pelo “lucro operacional da pessoa jurídica acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais (acessórias)” (COELHO, 2003, p.168).

Por sua vez, no sistema de tributação do lucro presumido, o IRPJ e a CSLL são apurados através da aplicação de uma alíquota fixa aplicada sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, acrescidas integralmente das receitas não operacionais, formando-se a base de cálculo. A porcentagem de presunção do lucro diverge conforme a atividade econômica.

Segundo os arts. 13, *caput*, e 14, I, da Lei n. 9.718/98, com redação dada pela Lei n. 10.637/02, podem optar pela tributação do IRPJ pelo lucro presumido as pessoas jurídicas que auferiram receita bruta total, no ano-calendário anterior, no valor igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses.

Ainda, nas empresas que adotam o SIMPLES Nacional, há uma unificação da tributação, de modo que o IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, contribuição sobre a folha de pagamento, IPI, ICMS e ISS são substituídos por uma alíquota única incidente sobre a receita bruta do contribuinte.

O sistema do lucro arbitrado (exceção) é aplicado geralmente em autuações fiscais, quando a autoridade administrativa desconsidera a escrituração contábil realizada pelo contribuinte. Nesses casos, a lei define uma alíquota a ser aplicada sobre a receita bruta, conforme o ramo de atividade da pessoa jurídica.

Em suma, conforme o sistema de tributação do IRPJ/CSLL adotado pela empresa, há reflexos no regime de incidência do PIS/Cofins. Sehn (2011) ensina que as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido foram mantidas no regime cumulativo, ao passo que as optantes pelo lucro real passaram a apurar o PIS/Cofins observando a não cumulatividade (desde que a legislação não a tenha mantido compulsoriamente no sistema cumulativo).

Impende frisar que alguns contribuintes, em razão da atividade econômica, obrigatoriamente tributam o IRPJ e a CSLL pelo lucro real, mas, nos

termos da legislação do PIS/Cofins, permaneceram no regime cumulativo. É o caso das instituições financeiras e de seguros, isto é, as pessoas jurídicas autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil - BACEN e pela Superintendência de Seguros Privados - SUSEP, respectivamente, que foram mantidas no regime cumulativo, não obstante tributadas pelo lucro real. Além destas, o art. 14 da Lei n. 9.718/98⁵ elencou outras pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que permaneceram no regime cumulativo do PIS/Cofins.

As pessoas jurídicas imunes a impostos (União, Estados, DF, Municípios, templos de qualquer culto, partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos - arts. 150, *caput*, e inciso VI, alíneas “a”, “b” e “c”, CRFB), devem recolher o PIS/Pasep à alíquota de 1% sobre a folha de salários, bem como são isentas da Cofins, nos termos dos artigos 13, *caput*, incisos I a VI, e 17 da MP n. 2.158-35/01. Os órgãos públicos, autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais também estão sujeitas a esta tributação peculiar.

Por fim, excluem-se expressamente do sistema não-cumulativo as sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo.

Portanto, o critério essencial para se definir qual o regime de incidência aplicável na apuração do PIS/Cofins é o seguinte: as pessoas jurídicas optantes pelo

⁵ Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)

lucro presumido e as tributadas pelo lucro real excetuadas pela legislação continuam na sistemática cumulativa, ressalvadas as exceções supracitadas.

Com base nos ensinamentos de Bergamini (2012), o segundo critério legal de discriminação é o objetivo (receita), que também está previsto no art. 8º da Lei n. 10.637/02 e no art. 10 da Lei n. 10.833/03. Isto é, ainda que o contribuinte esteja regido pelo sistema não-cumulativo, estas receitas específicas devem ser apartadas e mantidas na sistemática cumulativa, havendo uma bipartição na contabilidade da empresa.

Estabelecida qual atividade ou receita se aplicam os regimes cumulativo e não-cumulativo, importante verificar as diferenças na base de cálculo. Desde a criação do PIS/Pasep pela Lei Complementar n. 7/70, a base de cálculo das contribuições era o faturamento, corroborado posteriormente pela Constituição Federal (arts. 195, *caput* e inciso I, e 239), que apontou somente este como materialidade do PIS e da Cofins na sua redação original.

Faturamento é entendido como a receita bruta auferida vinculada aos objetivos sociais da empresa, isto é, proveniente das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Assim, o artigo 2º da Lei Complementar n. 70/91, em observância ao preceito constitucional, estabeleceu que:

[...] a contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza (BRASIL, 1991).

Posteriormente, no entanto, a Medida Provisória n. 1.724/98, convertida na Lei n. 9.718/98, ampliou a base de cálculo do PIS/Cofins ao equiparar o conceito de faturamento com o de receita bruta, abrangendo, portanto, as receitas financeiras e demais receitas não operacionais. Ocorre que a Constituição Federal, na época, só permitia a instituição das contribuições sobre o faturamento (e não da receita), o que ocasionou a declaração de inconstitucionalidade formal do dispositivo pela Suprema Corte no RE n. 346.084, em 2006.

Houve até a tentativa de salvar a constitucionalidade do dispositivo acrescentando o termo “receita” no art. 195, I, através da EC n. 20/98, mas sem sucesso. Isso porque o texto constitucional foi alterado após a edição da Lei n.

9.718/98, e o sistema jurídico brasileiro não admite a constitucionalidade superveniente das leis.

Sehn (2011) relata que como a decisão do Supremo Tribunal Federal foi proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade, sua eficácia subjetiva se restringiu às partes envolvidas na lide. Quer dizer, os demais contribuintes, para deixarem de recolher o tributo sobre a base de cálculo ampliada, tiveram que ingressar com ações individuais, ou aguardar a edição de súmula vinculante do STF ou Resolução do Senado Federal suspendendo a aplicação da lei, com base no art. 52, X, da CRFB. Esta situação perdurou até 2009, quando o art. 79, XII, da Lei n. 11.941/09 revogou expressamente o art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98, dotando de efeito *erga omnes* o posicionamento do STF.

A partir de então, tem-se entendido que apenas as receitas operacionais estão incluídas na base de cálculo das contribuições ao PIS/Cofins no regime cumulativo, entendidas como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. A Receita Federal do Brasil vem adotando este entendimento nas Soluções de Consulta:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 6 DE 17 DE JANEIRO DE 2011. No tocante à pessoa jurídica sujeita ao regime cumulativo de incidência da Cofins, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 28 de maio de 2009, data de publicação da Lei n. 11.941, de 2009 – cujo art. 79, inciso XII, revogou, expressamente, o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998 – a base de cálculo daquela contribuição corresponderá ao faturamento, entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, e não mais à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, como estabelecia o malsinado dispositivo legal. ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR – Chefe em exercício.

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 80, DE 3 DE AGOSTO DE 2010. Em razão da revogação do §1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, de 1998, a base de cálculo da Cofins apurada no regime cumulativo, a partir de 28 de maio de 2009, é o faturamento mensal, considerado como a receita bruta da venda de bens e serviços, que se constitui da soma das receitas advindas da execução dos objetivos sociais da pessoa jurídica. MARCOS VINÍCIUS GIACOMELLI – Auditor-Fiscal p/ Delegação de Competência.

Desta feita, segundo Sehn (2011), com a revogação do art. 3, §1º, da Lei n. 9.718/98, retomou-se o preceito do art. 2º da Lei Complementar n. 70/91, o qual expressa que o fato gerador das contribuições é auferir receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços. Ressalta-se, ainda, que algumas receitas podem se incluir neste conceito, mas são excluídas expressamente da base de cálculo pela legislação, nos termos do art. 3º da Lei 9.718/98. Vale citá-las:

(I) – vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS, quando cobrado pelo vendedor de bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;

(II) – as reversões de provisões e recuperações de crédito baixados como perda, que não representam ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

(III) – receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente;

(IV) – a receita decorrente da transferência onerosa, a outros contribuintes do ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996.

Observa-se que o PIS/Cofins cumulativo incide sobre o faturamento advindo da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, desde que não excetuadas pela legislação.

Ainda no que concerne ao regime cumulativo, resta saber qual a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo do PIS/Cofins. No PIS, como regra geral, o percentual é de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento). No tocante à Cofins, na regra geral, aplica-se o percentual de 3% (três por cento).

Por sua vez, a base de cálculo do regime não-cumulativo foi prevista no art. 1º da Lei n. 10.637/02, reproduzido *ipsis litteris* no art. 1º da Lei n. 10.833/03. Convém transcrevê-lo:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput (BRASIL, 2002).

Depreende-se da legislação (em conformidade com a Constituição Federal, pois foi editada após a EC n. 20/98) que a base de cálculo na sistemática não-cumulativa do PIS/Cofins é o faturamento mensal, assim entendido como o total

das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Nota-se que houve uma ampliação da base de cálculo quando comparada ao regime cumulativo, porquanto, além das receitas ligadas aos objetivos sociais da empresa, foram incluídas as receitas não operacionais, como, por exemplo, as receitas financeiras.

Ainda, o § 1º do dispositivo citado afirma que o total das receitas compreende as próprias e as auferidas em conta alheia. Quer dizer, se inclui na base de cálculo as receitas decorrentes da atividade do próprio contribuinte, bem como aquelas contabilizadas a partir de operações com mercadorias ou serviços de terceiros, mediante o recebimento de comissões, que passam a integrar a base de cálculo do PIS/Cofins não-cumulativo.

Bergamini (2012) alerta que não obstante todas as receitas auferidas pelo contribuintes estejam submetidas à incidência do PIS/Cofins, isso não significa que estas sejam tributadas pelas contribuições. Isso porque, além daquelas sujeitas obrigatoriamente à cumulatividade, o legislador pode isentar, excluir da base de cálculo ou simplesmente tributá-la à alíquota zero, ainda que sofra a incidência, isto é, se inclua no conceito abrangente do art. 1º das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03.

Nesse sentido, o § 3º do artigo 1º da Lei n. 10.833/03 relaciona as parcelas que não são tributadas pelas contribuições:

[...] § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009) (BRASIL, 2003).

Os créditos de PIS e Cofins, por sua vez, são parcelas redutoras de custos e, pois, não possuem natureza de receita, de modo que não integram a base de cálculo das contribuições. Logo, com fulcro no art. 3º, § 10º, da Lei n. 10.833/03, os créditos servem somente para a dedução do valor devido da contribuição.

Deste modo, a base de cálculo das contribuições no regime não-cumulativo é formado pela receita bruta do contribuinte, afastadas as receitas sujeitas à sistemática cumulativa, bem como aquelas isentas, excluídas da base de cálculo ou tributadas à alíquota zero.

Para apurar-se o valor a ser recolhido a título de contribuição ao PIS/Cofins não-cumulativo, aplica-se, em regra, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins (art. 2º, Lei n. 10.833/03) e a de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para o PIS (art. 2º, Lei n. 10.637/02), totalizando 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento). Convém frisar que há alíquotas reduzidas ou majoradas em situações específicas.

Ante o exposto, percebe-se que a instituição do regime de incidência não-cumulativo do PIS e da Cofins foi acompanhada de uma ampliação considerável da base de cálculo – faturamento para a receita bruta – e majoração das alíquotas que, somadas, passaram de 3,65% (três inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento) para 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), ou seja, foram quase triplicadas.

Neste contexto, vale frisar que a elevada majoração da base de cálculo e das alíquotas deve ser acompanhada do efetivo creditamento, tendo em vista que a criação do regime não-cumulativo possui justamente o intuito de desonerar o empreendedor nacional (notadamente o setor industrial). Deste modo, em observância ao princípio constitucional da não cumulatividade, cujas características serão descritas adiante, tamanha majoração deve ser compensada com a devida concessão dos créditos.

2.2. Princípio da não cumulatividade aplicado ao PIS/Cofins

A incidência plurifásica-cumulativa do tributo em todas as operações subsequentes sujeitas ao seu recolhimento faz com que haja uma oneração em toda a cadeia produtiva, desde a produção até o consumo final, arrecadando-se tributo sobre tributo. Ou seja, o valor devido em cada operação é calculado sobre o preço total, que engloba o tributo cobrado na fase anterior. Segundo Sehn (2011), esta sobreposição na arrecadação tributária é chamada de “efeito cascata” ou de “piramidização”, majorando-se a carga tributária, principalmente na fabricação de produtos que requeiram numerosas etapas de industrialização até chegar ao consumidor final.

Assim, por exemplo, se a alíquota do tributo é de 4%, após cinco operações, esta ultrapassará a soma de 20%, tendo em vista que o recolhimento não recai somente sobre o preço inicial na cadeia produtiva, mas incide sobre as outras despesas gerais, o lucro embutido no valor da mercadoria e o próprio tributo apurado na tributação anterior. Dessa forma, os produtos com maior número de operações são excessivamente onerados pelo Poder Público, criando-se uma injustiça na arrecadação da verba.

Inclusive, este efeito pode aumentar a carga tributária de produtos essenciais, enquanto outras mercadorias supérfluas não sofrem tamanha restrição. Assim explica Tércio Sampaio Ferraz Junior:

[...] a cumulatividade em cascata num imposto multifásico produz uma falta de uniformidade na carga tributária para todos os consumidores, os quais são os que, de fato, a suportam. Este efeito, que se torna tão mais extenso quanto mais longo é o ciclo de produção e de comercialização, acaba por gerar uma espécie de perversão da justiça tributária, fazendo com que seja menor a carga de produtos supérfluos e mais onerosa a de produtos essenciais. Compara-se, nesse sentido, o ciclo de produção e comercialização de jóias com o da carne, o primeiro, por sua natureza, mais curto que o segundo (JUNIOR, RDT nº 48, p. 19).

De fato, a tributação cumulativa aumenta a arrecadação e simplifica o procedimento de apuração, já que incide invariavelmente sobre o preço total de cada operação. No entanto, aumenta-se o risco de gravar em demasia o preço de produção nas economias industriais, afetando severamente o crescimento econômico do país. Por este motivo, a maioria dos sistemas fiscais das nações

industrializadas eliminou esta forma de arrecadação, sob pena de sobrecarga às indústrias nacionais, perdendo competitividade a nível global, estimulando-se a importação.

Não quer dizer que a importação de produtos estrangeiros não seja importante para o desenvolvimento da indústria nacional. Afinal, máquinas importadas que não sejam produzidas no país podem aumentar significativamente a produção, além de reduzir custos. Ademais, controla-se o fator inflacionário e estimula-se a modernização da indústria nacional com a competitividade advinda dos produtos importados. O que se questiona, todavia, é a quebra da isonomia, com a imposição de uma alta carga fiscal ao produtor nacional, enquanto as empresas estrangeiras não sofrem tamanha tributação.

Assim, foi criado o postulado da não cumulatividade, para evitar a elevação exacerbada da carga fiscal. José Eduardo Soares de Melo assim comenta sobre esta regra de incidência:

A não-cumulatividade significa um sistema operacional objetivando minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de empregos, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico (MELO, 2004, p. 51).

Pela extrema importância na organização de qualquer Estado, a não cumulatividade foi elevada ao patamar de um princípio constitucional. Preceitua o mesmo autor:

Por que devemos tomar a não cumulatividade como um princípio constitucional? Já tivemos oportunidade de dizer que os princípios constitucionais são vetores, são balizas, são regras de conduta constituídas de forte conteúdo axiológico. Têm origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essenciais, a sua supressão do Texto inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura do Estado. No caso da não cumulatividade, a sua supressão abalaria de maneira profunda a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transportes e de comunicações, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade da produção e da comercialização. Isto, evidentemente, oneraria sobremaneira o custo de vida da população. De outra parte, encareceria também o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos na produção e na comercialização de produtos e serviços, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade. Da conjugação desses argumentos bem se pode constatar que, de fato, a não-cumulatividade é um princípio constitucional, posto que sua suspensão

causaria sensível abalo nas relações de consumo, na produção de bens e na prestação de serviços, com evidentes reflexos até mesmo nas relações de emprego, em função do aumento artificial dos custos [...] (MELO, 1998, p. 92-93).

Por evidente prejudicialidade da cumulatividade na economia, os primeiros tributos brasileiros que sofreram a desoneração foram o ICMS e o IPI. Com a Emenda Constitucional n. 18/65, foi instituído o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM – ainda sem o S), substituindo o IVC, momento em que o princípio da não cumulatividade foi elevado à condição de princípio constitucional.

Ato contínuo, o princípio da não cumulatividade foi mantido pela Constituição Federal de 1988, que o dispôs nos artigos 155, § 2º, e 153, § 3º, II, garantindo ao contribuinte o direito de compensar em cada operação o montante devido de IPI e ICMS recolhido nas operações anteriores.

No tocante ao PIS/Cofins, a carga é tão elevada que até os contribuintes deficitários devem contribuir, pois o simples fato de auferir receita já é suficiente para a incidência das contribuições. Assim, a não cumulatividade está interligada com o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, pois somente a técnica não-cumulativa pode aferir a real capacidade de contribuir do sujeito passivo.

Oportuno colacionar a doutrina de Bergamini:

[...] ao garantir maior justiça fiscal, a não cumulatividade é corolário do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que somente com a técnica não cumulativa a tributação plurifásica poderá aferir a real capacidade de contribuir do sujeito passivo, ao gravar seu valor agregado. [...] Nesse prisma, a não cumulatividade concretiza o valor igualdade no âmbito das contribuições, ao evitar que sujeitos com distinta capacidade de contribuir sejam cobrados de forma idêntica (o que certamente ocorre na tributação direta sobre a receita) (BERGAMINI, 2012, p. 282-284).

Após reiterada exigência dos empreendedores brasileiros, a transformação do PIS e da Cofins em tributos não-cumulativos ocorreu em 2002 e 2003, com o intuito de desonerar o empreendedor nacional, eliminando o indesejado “efeito cascata”. Ives Gandra da Silva Martins explica com clareza os objetivos precípuos desta mudança:

A transformação da Contribuição para o PIS e da COFINS em tributos não cumulativos teve por finalidade (novamente, conferir a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66 e da Medida Provisória nº 135) a expansão da atividade comercial brasileira, quer em relação ao mercado interno quer com relação às exportações. A concessão de créditos fiscais, portanto, não objetiva garantir retorno do investimento empresarial, mas, antes, garantir a competitividade para as empresas brasileiras, liberando

recursos de tributos para ser empregado como capital fixo ou capital de giro (MARTINS, 2007, p. 8).

Percebe-se, todavia, que uma das diferenças do sistema da não cumulatividade criado para o PIS/Cofins comparado àquele do IPI e do ICMS é a de que sua instituição objetiva desonerar a receita bruta da empresa, ao invés de se limitar à receita proveniente da venda de produtos/serviços. Assim entende Waldir Luiza Braga:

[...] sem falar que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS tem um campo de abrangência maior quando comparada com a do ICMS e do IPI. Enquanto, ao menos ad argumentandum, a não-cumulatividade do ICMS e do IPI busca eliminar o ônus da mercadoria comercializada ou do produto industrializado, no PIS e na COFINS, procura-se desonerar o faturamento, assim entendido como todas as receitas da pessoa jurídica, não apenas as decorrentes da venda de bens e serviços, seja ela comercial, industrial ou prestadora de serviços. E a tradução do conceito de não-cumulatividade dado pela Magna Carta ao ICMS e ao IPI para as contribuições do PIS e da COFINS como forma de integrar a norma inserida no §12, do art. 195, ao contexto constitucional, decorre do emprego da analogia (art. 108, I, do CTN). Até porque não se pode perder de vista os conceitos utilizados pela Magna Carta, afinal não foi por acaso que o texto constitucional incorporou a expressão 'serão não cumulativas' ao art. 195 (BRAGA, 2004, p. 104-105).

Portanto, o sistema de não cumulatividade do PIS e da Cofins deve se pautar no fato jurídico tributado, a saber, a receita auferida pelo contribuinte, diferentemente do que ocorre com o IPI e o ICMS, restritos a um produto (físico). A divergência de pressupostos fáticos entre as contribuições e os impostos referidos altera conseqüentemente o perfil de cada regime de não cumulatividade.

Marco Aurélio Greco ensina com precisão:

Não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a "receita", portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita. Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS/COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto. Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI. Embora a não-cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos (MELO; GRECO; et al, 2004, p. 108-109).

Após a introdução da não cumulatividade ao PIS/Cofins pelas Medidas Provisórias n. 66 e 135, convertidas nas Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, corroborou-se seu status constitucional com a edição da EC n. 42/2003. No entanto, o que se observou foi uma convalidação da disciplina parcial, visto que a Constituição Federal limitou a não cumulatividade a certas atividades ou receitas, ao contrário do IPI e do ICMS, onde se observa um regime mais abrangente. Ou seja, o constituinte derivado deixou que o legislador ordinário definisse em quais atividades econômicas as contribuições previstas nos incisos I, “b”, e IV, do art. 195, seriam não-cumulativas:

Art. 195. [...] § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas (BRASIL, 1988).

Desta forma, o constituinte derivado deu carta branca para que o legislador infraconstitucional pudesse limitar a não cumulatividade do PIS/Cofins. Logo, em observância ao preceito constitucional, a Lei n. 10.637/02 e a Lei n. 10.833/03 definiram os setores da atividade econômica que foram mantidos no regime de incidência cumulativo, consoante supramencionado no item 2.1 deste trabalho.

A adoção de regimes não-cumulativos mitigados transfere ao Judiciário a responsabilidade de resolver o problema do “efeito cascata” nas operações mercantis nos litígios entre Fisco e contribuintes postos à sua jurisdição, como no caso da interpretação do conceito de insumo para creditamento do PIS/Cofins, o qual será debatido adiante.

Nestes sistemas mitigados, ocorre muitas vezes uma majoração da alíquota para compensar a diminuição da arrecadação com a concessão de créditos, mas concomitantemente adota-se um sistema complexo sujeito a diversas interpretações, deixando o contribuinte vulnerável às restrições indevidas ao creditamento pelo fisco, tornando-o incapaz de neutralizar a incidência cumulativa.

No PIS e na Cofins não-cumulativos, houve uma majoração expressiva das alíquotas com a edição das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 - 3,65% (três inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento) para 9,25% (nove inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) –, aumentando-se o chamado “custo Brasil”. É que o legislador infraconstitucional e a Receita Federal do Brasil passaram a restringir em demasia ou até mesmo indevidamente o direito aos créditos dos contribuintes.

Por exemplo, o art. 3º, § 2º, das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, condiciona o aproveitamento dos créditos tributários à incidência das contribuições nas operações anteriores. Ademais, as Instruções Normativas n. 237/02 e 404/04 trouxeram outras restrições à não cumulatividade, tais como a restritiva definição de insumos, a vedação ao aproveitamento de créditos do valor do ICMS-ST incidente nas mercadorias a serem revendidas e a vedação do aproveitamento de créditos sobre insumos e ativos imobilizados ao setor comercial (atacadistas e varejistas) (BERGAMINI, 2012, p. 286).

Desta forma, para efetivo cumprimento do preceito constitucional da não cumulatividade, a ampliação da base de cálculo no regime não-cumulativo – faturamento para receita bruta – e a majoração das alíquotas devem ser acompanhadas pelo devido creditamento, sob pena da manutenção do “efeito cascata”, violando-se também os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, e prejudicando o desenvolvimento econômico do país.

Da própria exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002 (posteriormente convertida na Lei n. 10.637/02), constou explicitamente que "constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/PASEP" (BRASIL, 2002).

Por isso a importância de conhecer quais são as hipóteses de creditamento previstas na legislação do PIS/Cofins e a amplitude destes direitos, para que se possa fazer valer o princípio da não cumulatividade, que ganhou status constitucional nas contribuições à Seguridade Social com a EC n. 42/2003.

2.3. Hipóteses de creditamento

O art. 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, com as alterações impostas pela Lei n. 10.865/04, determinam que, do valor dos débitos apurados a título de PIS/Cofins, o contribuinte poderá descontar créditos conforme lista taxativa ali elencada. Ainda, conforme o § 1º do mesmo dispositivo, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% e 1,65%, respectivamente,

promovendo-se a apuração de todas as despesas e devoluções ocorridas no mês, a serem deduzidas dos débitos calculados sobre a receita bruta.

É bem verdade que o § 12º do art. 195 da CRFB/88 autorizou a adoção da não cumulatividade parcial às contribuições, deixando que o legislador infraconstitucional definisse qual atividade econômica estaria abrangida pelo novo regime de incidência criado, bem como em quais casos haveria restrição ao crédito.

No entanto, pode-se observar que o legislador ordinário, ao definir as hipóteses de creditamento, empregou conceitos com enorme amplitude semântica, proporcionando interpretações abrangentes em cada caso concreto. E não poderia ser de outra forma, tendo em vista que a atividade empresarial é extremamente dinâmica e variável, o que impossibilita a previsão de todas as hipóteses possíveis. Há, desta forma, uma mitigação da taxatividade da lista exposta pelo legislador, já que a lei é adaptável aos mais variados casos concretos.

Diante desta situação, entretanto, a Administração Tributária vem restringindo indevidamente a concessão de créditos através de atos regulamentares. Ocorre que esta conduta é evidentemente ilegal, pois não lhe compete limitar a abrangência do dispositivo legal, pois as normas secundárias devem estritamente respeitar os limites estabelecidos pelo ato normativo primário.

Neste viés, Sehn destaca:

[...] As hipóteses de creditamento de maior relevância, entretanto, são definidas pelo legislador a partir de expressões dotadas de elevada amplitude semântica. Isso, de certa forma, confere uma salutar e indispensável maleabilidade à legislação em face da realidade e do dinamismo da atividade empresarial. Ao mesmo tempo, mitiga os efeitos da taxatividade, permitindo a construção de interpretações mais abrangentes, capazes de proporcionar a adaptabilidade da lei aos mais variados casos concretos. Muitas vezes, porém, esse efeito é irremediavelmente prejudicado em função de atos regulamentares da administração tributária. Estes, ao restringirem a amplitude semântica do texto legal, acabam diminuindo o âmbito de abrangência originário do enunciado prescritivo, limitando indevidamente as hipóteses de creditamento previstas na legislação (SEHN, 2011, p. 311).

Importante colacionar cada inciso da referida lista (art. 3º, Lei n. 10.833/03):

(a) Bens adquiridos para revenda (inciso I)

O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda. Ressalta-se, contudo, que a legislação exclui o direito ao

crédito na revenda de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, na venda de álcool para fins carburantes e as sujeitas ao regime de tributação concentrada da Cofins (BERGAMINI, 2012).

(b) Energia elétrica e térmica (inciso III)

O legislador autoriza o creditamento decorrente das despesas mensais com energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas no estabelecimento da pessoa jurídica, independentemente de serem insumos ou não do processo industrial.

(c) Aluguéis (inciso VI)

O sujeito passivo tem direito ao créditos advindo do pagamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades administrativa ou operacional da empresa. Assim, não geram créditos os aluguéis pagos a pessoas físicas. Vale frisar, ainda, que o art. 31, § 3º, da Lei n. 10.865/04 vedou expressamente o crédito relativo a bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

(d) Contraprestações de operações de arrendamento mercantil (inciso V)

O valor despendido com operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica pode ser creditado, exceto pelas empresas optantes do SIMPLES Nacional. Da mesma forma quanto ao item anterior, o § 3º, art. 31, da Lei n. 10.865/04, vedou o creditamento relativo a bens que já integravam o patrimônio do contribuinte. Esta norma evita que o contribuinte aliene equipamentos de sua propriedade a terceiro e, em seguida, arrende-os para aproveitamento do crédito das contribuições.

(e) Bens (incorporados ao ativo imobilizado; adquiridos ou fabricados para locação a terceiros; ou para a utilização no processo produtivo ou prestação de serviços), edificações e benfeitorias (incisos VI e VII)

O contribuinte poderá descontar dos débitos apurados a título de contribuição ao PIS/Cofins os créditos calculados em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como o dispêndio com

edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

(f) Bens recebidos em devolução (inciso VIII)

Esta hipótese de creditamento compreende a situação em que a receita de bens recebidos em devolução tenha sido tributada. É o caso em que o bem foi adquirido pelo comprador, mas ocorreu a invalidade do ato jurídico, distrato, desistência do consumidor, ou qualquer outro motivo que tenha ocasionado a rescisão contratual.

(g) Armazenagem e frete (inciso IX)

As despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, também podem ser utilizadas como créditos do PIS/Cofins.

(h) Vale-transporte, vale refeição ou alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explora as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (inciso X)

A Lei n. 11.898/09 confirmou a possibilidade de creditamento decorrente da aquisição de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, de fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explora as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Dentre as hipóteses de creditamento do PIS/Cofins, resta destacar o inciso II do art. 3º das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, item o qual causou enormes divergências doutrinárias e jurisprudenciais para delimitar o alcance da possibilidade de creditamento pelos contribuintes. Antes de tudo, convém transcrevê-lo:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (BRASIL, 2002).

Pode-se observar que esta é a hipótese com o conceito mais abrangente dentre as demais enumeradas anteriormente. Logo, se a despesa não se enquadra

nos incisos mais específicos, isto é, decorrente de aluguéis, energia elétrica, armazenagem ou frete, bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para revenda ou recebidos em devolução, edificações e benfeitorias nos imóveis utilizados na atividade empresarial, contraprestações de arrendamento mercantil e de pagamento de transporte, alimentação ou uniforme pelas prestadoras de serviço de limpeza, conservação e manutenção, ainda resta a possibilidade de enquadrá-la como insumo na prestação de serviços ou produção de bens destinados à venda.

É que o legislador infraconstitucional não definiu o conceito de insumo, empregando elevada amplitude semântica ao termo, o que enseja intermináveis litígios entre os contribuintes e o Fisco. Aqueles adotam interpretações extensivas, a fim de englobar a maior quantidade de gastos possíveis e, por conseguinte, reduzir o valor a ser recolhido; este, por sua vez, adota interpretações excessivamente restritivas, para elevar a arrecadação tributária. Aí exsurge a importância do tema no creditamento do PIS/Cofins, razão pela qual convém analisar as interpretações adotadas pelo Fisco, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e pelos Tribunais.

3 CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS/COFINS

O conceito de insumo é um tema extremamente relevante para o empreendedor brasileiro, porque, conforme a interpretação adotada, haverá implicações significativas na carga tributária. Como o legislador não definiu o que seria insumo, a Fazenda Nacional editou as Instruções Normativas SRF n. 358/03 (que modificou a redação da IN n. 247/02) e 404/04, que empregaram, por analogia, o conceito de insumo do IPI para preencher a lacuna normativa. Ocorre que esta definição é deveras restritiva e própria de um tributo cujo fato tributável (saída do produto industrializado) é completamente diverso do PIS/Cofins (entrada de receita). Por conseguinte, inadmissível que se utilize o conceito de insumo do IPI para interpretar o inc. II, art. 3º, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.

Assim sendo, ao afastar o emprego do RIPI, surgiram duas correntes no CARF e no Poder Judiciário para interpretar os referidos dispositivos. Na primeira, utiliza-se o conceito de custos e despesas operacionais para apuração do IRPJ, previstos nos artigos 290 e 299 do RIR/99. Na segunda, mais recente, o conceito de insumo não é tão restritivo quanto o do IPI, tampouco tão elástico quanto o da legislação do IRPJ. Para tanto, considera-se insumo todos os bens e serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, empregados diretamente ou indiretamente, cuja subtração obste a atividade empresarial ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço.

Neste capítulo, inicialmente, demonstrar-se-á a diferença da materialidade do IPI e do PIS/Cofins, e os reflexos daí decorrentes na não cumulatividade das contribuições sobre a receita, isto é, quais as consequências para a interpretação do conceito de insumo. Uma vez afastada a possibilidade de se empregar a legislação do IPI, analisam-se as novas correntes que surgiram na doutrina e jurisprudência, para, enfim, estabelecer um parâmetro razoável para interpretar a legislação conforme o princípio constitucional da não cumulatividade.

3.1. Ilegalidade da restrição do conceito de insumo: impossibilidade de utilização da legislação do IPI

Diante da omissão do legislador quanto à definição do conceito de insumo, a Fazenda Nacional externou seu entendimento acerca do que seria insumo para efeito da obtenção de créditos a serem descontados na sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS, por meio da Instrução Normativa n. 247/02 (modificada pela IN n. 358/03) e, em relação à Cofins, por meio da IN 404/04. Transcreve-se, respectivamente, trechos dos artigos 66 e 8º, *in verbis*:

IN n. 247/02

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2002).

IN 404/04

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2004).

A partir da edição das referidas normas secundárias, a Receita Federal passou a adotar literalmente os termos ali expostos para definir o conceito de insumo. Portanto, o Fisco empregou analogicamente as premissas já existentes dos créditos de IPI (artigo 164 do RIPI/02), isto é, só conferem créditos ao PIS/Cofins as matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer bens que se desgastem, danifiquem ou percam suas propriedades físicas e/ou químicas, em função da ação direta exercida sobre o produto industrializado, além dos serviços aplicados na produção do bem.

Este entendimento restritivo foi expresso reiteradamente em Soluções de Consulta:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 198/05. COFINS NÃO-CUMULATIVA. PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE BENS. CRÉDITOS. INSUMOS. Para efeito de cálculo dos créditos de PIS não-cumulativo, podem ser considerados insumos os bens e serviços, inclusive partes e peças de reposição e outros bens, desde que não incluídos no ativo imobilizado, que sejam consumidos ou sofram alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado, e tenham sido adquiridos de pessoa jurídica para manutenção de máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado, utilizados na fabricação de bens destinados à venda.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 16 de 27 de Fevereiro de 2009 ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. Somente podem ser considerados insumos, para fins de creditamento da Cofins, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa. Sua natureza será assim de um componente (fator) essencial na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado.

Ocorre que o referido exercício "lógico" utilizado pelo Fisco é nulo de pleno direito, porquanto "sequer existe uma disposição legal que diga que, para a

identificação dos insumos que geram dedução da Cofins e da contribuição ao PIS, deve ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI” (OLIVEIRA, 2005, p. 44).

No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco afirma:

[...] Nota-se, inicialmente, que as Leis de PIS/COFINS não fazem expressa remissão à legislação do IPI. Vale dizer, não há um dispositivo que, categoricamente, determine que “insumo” deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto (GRECO, 2008).

Ainda, mister lembrar que, não obstante adote um “conceito emprestado” do RIPI, em nenhum momento as razões para essa utilização são apresentadas pela Receita Federal, cujo uso inapropriado da analogia gera graves problemas. Ademais, ainda que houvesse expressa remissão no texto legal, esta seria inconstitucional, já que o IPI e o PIS/Cofins são materialmente diversos, de modo que é impossível se emprestar o conceito de insumo restrito do imposto sobre o produto industrializado para uma contribuição sobre a receita, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade.

Com efeito, primeiramente, faz-se necessário apresentar as características da não cumulatividade do IPI e, em seguida, traçar um paralelo com a não cumulatividade das contribuições sobre a receita/faturamento.

Segundo o art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, o montante do crédito a ser descontado de IPI, em cada operação, consiste na exata importância recolhida na etapa anterior de aquisição do insumo. Todavia, para que este seja creditado, deve ter perdido suas propriedades físicas e/ou químicas em razão do contato direto com o produto industrializado, consoante o art. 164, I, do RIPI/02, atualmente com redação dada ao art. 226 do RIPI/10.

O sistema de creditamento imposto pela legislação é coerente com a materialidade do tributo. No IPI, o fato tributável é a saída de produtos industrializados. Neste viés, natural que somente os insumos que efetivamente se desgastem no contato com o produto gerem direito ao crédito do IPI. Isso porque, ao perder suas características físicas e/ou químicas, os insumos se integram direta ou indiretamente ao produto fabricado e, pois, seriam tributados novamente quando este fosse alienado, justificando o direito ao crédito para evitar o efeito cascata.

Ademais, se o objeto tributado é a saída do produto industrializado, a Constituição Federal e a legislação, em coerência com a materialidade do imposto,

estabeleceram que o valor do crédito é justamente a importância destacada na Nota Fiscal de aquisição do insumo. Por estes motivos, o método de não cumulatividade adotado para o IPI é o denominado crédito de tributo, também conhecido como imposto contra imposto. Neste, o imposto que incidiu na etapa anterior (destacado na Nota Fiscal) é deduzido do valor a ser recolhido pelo adquirente-contribuinte (BERGAMINI, 2012, p. 369).

Na prática, o contribuinte que adquire insumos em seu estabelecimento lança a operação no livro de Registro de Entradas, bem como discrimina o valor do IPI destacado na Nota Fiscal de aquisição como um crédito escritural. No momento da venda do produto industrializado, registra no livro Registro de Saídas, por sua vez, o IPI devido pela operação. Ao final, no livro de Apuração de IPI, calcula-se a diferença entre os créditos e débitos: se houver saldo credor, transfere-se o montante para o mês subsequente; se resultar saldo devedor, é devido o valor apurado ao Erário (BERGAMINI, 2012, p. 369).

O PIS/Cofins, por outro lado, apresenta critério material mais amplo do que a mera produção e circulação de um bem (IPI e ICMS), visto que o objeto tributável é a receita auferida pela pessoa jurídica, segundo o art. 1º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03. Esta diferença impede, inclusive, que se apure o valor dos tributos embutidos no preço do bem que gerou receita tributável. Assim preceitua Eric Castro e Silva:

[...] O princípio da não cumulatividade é oriundo e típico dos tributos cuja materialidade é o consumo de bens e serviços (coisas) consagrado nos tributos de valor agregado, nos quais, como o próprio nome indica, é possível auferir no valor total do bem ou serviço tributado o valor agregado a título de tributo, que, por isso, pode ser exatamente abatido na etapa posterior do ciclo econômico. Diferentemente de tais tributos, cujo exemplo mundial é o IVA europeu, as contribuições sociais, de uma forma geral, e o PIS e a Cofins em especial, têm como sua materialidade não bens ou serviços (coisas), mas sim a obtenção de receita, o que, na visão dos economistas que estudam repercussão tributária, impede a efetiva apuração do montante de tributo incidente no valor total pago sobre um bem cuja venda gerou receita tributada por tais contribuições (SILVA, 2009, p. 24).

Da mesma forma, ensina José Antônio Minatel:

[...] Não sendo esse o espaço para aprofundamento do tema não-cumulatividade, quer-se unicamente consignar esta técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que, como se disse, gravam a circulação de bens (aqui tomada no seu sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. Receita, como já dito, pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado pelo

ingresso de recursos financeiros decorrente de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a auferir, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-lo com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados e de mercadorias (MINATEL, 2005, p. 180).

Desta maneira, como a materialidade do PIS/Cofins não incide sobre a circulação de mercadorias ou produtos industrializados, mas engloba o universo de receitas auferidas de cada contribuinte, o método de não cumulatividade adotado é o subtrativo indireto, ou também chamado de base contra base.

Neste, os créditos são presumidos por lei – isto é, a despeito do valor recolhido nas operações anteriores – e deduzidos do tributo também apurado sobre uma base de débitos prevista em lei, razão pela qual se denomina base contra base. Neste contexto, no sistema de creditamento do PIS/Cofins, os créditos devem ser calculados com a aplicação da alíquota de 9,25% sobre uma base de créditos pré-determinada em lei, que está prevista nos artigos 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03. Este valor será deduzido do tributo calculado sobre uma base de débitos também determinada em lei (receita) (BERGAMINI, 2012, p. 374).

Esta metodologia consta na exposição de Motivos da Medida Provisória n. 135/03, convertida na Lei n. 10.833/03:

[...] 7. Por se ter adotado, em relação à não cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

Oportuno ressaltar que, no método de não cumulatividade do PIS/Cofins, o valor recolhido na etapa anterior é totalmente irrelevante para o cálculo dos créditos das contribuições. Isso porque estes são presumidos por lei, ainda que o fornecedor dos insumos esteja submetido ao regime cumulativo ou enquadrado no SIMPLES. Nota-se, portanto, grande diferença quanto à sistemática do IPI, cujo cálculo dos créditos é exatamente aquele destacado na Nota Fiscal de aquisição dos insumos junto aos fornecedores.

Roberta Fonseca Brasil e Rodrigo F. Vesterman Alcalde explicam as diferenças dos métodos de não cumulatividade entre os referidos tributos com precisão:

[...] enquanto o crédito fiscal do contribuinte, no caso do ICMS e do IPI, transmuta-se no valor efetivamente cobrado na operação anterior, na

sistemática da COFINS ela surge com a aplicação de uma alíquota sobre o valor de aquisição de determinados insumos, independentemente do valor apurado ter sido o montante cobrada da COFINS anteriormente. Não há identidade entre o valor da COFINS atinente ao faturamento gerado pelo produtor do insumo com o crédito fiscal concedido ao adquirente do insumo, como ocorre na sistemática do ICMS e do IPI (BRASIL, Roberta; ALCADE, Rodrigo, 2005, p. 493).

Estas diferenciações entre o IPI e o PIS/Cofins são necessárias para demonstrar que os mesmos incidem sobre prismas diversos, e o princípio da não cumulatividade só será observado se efetivamente desonerar o objeto tributável, eliminando o efeito cascata, pois esse é justamente o fundamento que ensejou sua criação. Quer dizer, esta diferença de focos aplicáveis à não cumulatividade revela que o valor constitucional (desoneração) será alcançado se, e somente se, a interpretação de custos, despesas e encargos creditáveis variar de acordo com a materialidade de cada tributo (BERGAMINI, 2012).

O conceito de insumos do IPI está corretamente vinculado à sua materialidade, que é a circulação do produto industrializado. Entretanto, para obedecer o preceito da não cumulatividade do PIS e da Cofins previsto no art. 195, § 12, da Constituição Federal, o conceito de insumo não pode ser o mesmo aplicado ao IPI, já que tem por escopo desonerar a tributação sobre a receita do contribuinte, a qual o legislador estabeleceu elevada amplitude, de maneira que o direito ao creditamento também deve receber interpretação equivalente.

Diante de tamanha discrepância entre a materialidade dos tributos em exame e o emprego do conceito de insumo disposto no RIPI/02, Natanael Martins defende a impossibilidade desta legislação preencher a lacuna deixada pelo legislador no inciso II, art. 3º, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03:

[...] no caso da Contribuição ao PIS e da COFINS, a materialidade o tributo vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica. Não sem razão que o PIS e a COFINS não-cumulativos elegem outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil. Nesse contexto, a toda evidência, o conceito de insumo erigido pela nova sistemática do PIS e da COFINS não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços. Vale dizer, para que se possa garantir a eficácia do § 12 do art. 195 da Constituição Federal, o rol de operações passíveis de creditamento deveria ser interpretado de maneira extensiva ou entendido como tendo caráter meramente exemplificativo. Isso porque o interesse do constituinte derivado consiste em evitar a incidência em cascata das contribuições sociais sobre a

receita e tal desígnio somente será alcançado se os créditos passíveis de apropriação alcançarem todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa (MARTINS, 2005, p. 204).

Nesse contexto, não há como se pretender equiparar o conceito de insumo previsto no RIPI com o disposto pelas Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, diante da notória ausência de similaridade da materialidade dos tributos. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF (embora órgão integrante do Ministério da Fazenda) por diversas vezes já rechaçou referida pretensão fiscal, conforme se destaca da decisão abaixo colacionada:

[...] citados atos regulamentares utilizaram-se de definição de insumo contida na legislação do IPI para estabelecerem o conceito de insumo para apuração do PIS e COFINS não cumulativos. Contudo, é até intuitivo não ser possível equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade absolutamente distintas, no caso, receita (PIS/COFINS) e industrialização de produto (IPI) (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 11020.001952/2006-22, 2010).

Com a mesma orientação, no julgamento do processo n. 11065.101271/2006-47, o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres asseverou:

[...] A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições [PIS/COFINS]. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo 11065.101271/2006-47, 2011).

Para ainda mais demonstrar a notória ilegalidade dos parâmetros utilizados pela Receita Federal, colaciona-se abaixo trecho de julgado do CARF, da lavra do Conselheiro Fábio Luiz Nogueira, que ilustra, claramente, a ausência de definição legal do termo “*insumo*”, pondo em relevo que “o legislador (tanto o Executivo no encaminhamento das medidas provisórias, quanto o Congresso Nacional) não se ocupou de definir o conceito de insumo para a não cumulatividade do PIS e da COFINS, nas Leis 10.637/02 e 10.833/03” (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo 10840.001615/2005-38, 2012).

Aventou-se ainda que “não obstante o silêncio quanto à abrangência do termo insumo, a parte final do Parágrafo 7º do artigo 3º das Leis 10.637 e 10.833 traz a ideia de vinculação entre as receitas e despesas (destaques acrescidos)”, o que é facilmente visualizado:

[...] Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Portanto, custos, despesas e encargos vinculados às atividades da empresa. Acredito que, se por um lado são admitidas todas as receitas (com algumas poucas exceções), o mais correto seria, na contrapartida, admitirem-se todas as despesas vinculadas a essas receitas tributáveis. Essa seria a não cumulatividade ideal (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo 10840.001615/2005-38, 2012).

O preenchimento da lacuna normativa ao bel prazer da Receita Federal, em franca oposição aos conceitos e materialidade dos tributos envolvidos (PIS/Cofins) constitui, ademais, franca usurpação de competência por parte do Fisco, porquanto acarreta em inovação normativa desamparada de qualquer fundamento legal ou constitucional, invadindo esfera restrita ao Legislativo, conforme bem assinalou o CARF:

[...] Não cabe, com o respeito a opiniões em contrário, incluir no texto do artigo 3º das Leis que instituíram o regime da não cumulatividade das contribuições, a expressão “diretamente”. Ao intérprete da lei não cabe incluir palavras que não estão no seu texto; a ele cabe interpretar, descobrir o seu sentido. E isso de forma restritiva, limitando-se à disposição legal.⁶

Destaca-se, ademais, que os Conselheiros que compõem a referida Turma (entre eles representantes do Fisco) foram unânimes em dar provimento ao julgado supramencionado, estabelecendo de forma inequívoca o posicionamento daquele Tribunal Administrativo acerca da indevida inclusão dos critérios do IPI para fins de qualificação do insumo passível de creditamento no PIS/COFINS.

No mesmo sentido, acompanhando o entendimento do CARF, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região tem prolatado recentes julgados expressamente declarando que:

[...] O art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes (PORTO ALEGRE, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível 5006556-81.2010.404.7000, Rel. Des. Fed. Joel Ilan Paciornik, 2011).

⁶ ibidem

Nesse sentir, em minuciosa observação, destaca o Relator Joel Ilan Paciornik:

[...] Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço.⁷

Logo, diante desse contexto omissivo do legislador e ilegal por parte da Administração Pública, concluiu o Julgador:

[...] As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.⁸

A partir deste precedente, a jurisprudência do TRF da 4ª Região tornou-se pacífica quanto à impossibilidade do emprego do conceito de insumo do IPI para efeitos de não cumulatividade do PIS/Cofins:

[...] O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. Para estes a tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. Para a incidência daquelas contribuições pressupõe-se o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da sua base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (PORTO ALEGRE, Tribunal Regional Federal da 4ª região, AC n. 5000248-71.2011.404.7201, Rel. Des. Maria de Fátima Freitas Labarrere, 2012).

[...] A técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá por meio da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte, para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS. 2. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais

⁷ ibidem

⁸ ibidem

ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo (PORTO ALEGRE, Tribunal Regional Federal da 4ª região, AC n. 0000007-25.2010.404.7200, Rel. Des. Leandro Paulsen, 2012).

Logo, inquestionável a ilegalidade das Instruções Normativas exaradas pela Receita Federal, eis que ao se valer dos critérios do IPI para conceituar insumo, restringe indevidamente a base de cálculo dos créditos das contribuições averbadas.

Ocorre que, não obstante haja consenso quanto à impossibilidade de se aplicar o conceito de insumo do IPI para o PIS/Cofins, ainda existem divergências para definir qual é a interpretação adequada do referido preceito legal. Deste modo, seguem os novos entendimentos adotados pela doutrina especializada e na jurisprudência administrativa e judicial após o afastamento do conceito restritivo adotado pela Receita Federal.

3.2. O emprego do conceito de custos e despesas operacionais do IRPJ para fins de creditamento do PIS/Cofins

Conquanto sem unanimidade, os precedentes do CARF adotavam a interpretação da Receita Federal para definir o conceito de insumos aplicável ao PIS e à Cofins. Nesse sentido, importante destacar que, em decisão emblemática proferida no Processo n. 13855.001586/2003-71, o Conselho se posicionou pela aplicação do conceito de insumos do IPI. Todavia, votos divergentes ensaiavam a futura flexibilização do entendimento, conforme de fato ocorreu posteriormente. Transcrevem-se trechos da decisão publicada:

[...] Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS a tese da definição de 'insumos' prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo n. 65/79. Contra essa tese em primeira rodada, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que adotavam como definição de 'insumos' a aplicação dos custos e despesas previstos na legislação do IRPJ. Ainda contra a tese vencedora, em segunda rodada, na qual todos participaram, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luciano Pontes Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que adotavam como definição de 'insumos', no contexto da não-cumulatividade do PIS, todos os custos diretos da produção (grifo nosso) (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 13855.001586/2003-71, 2008).

Observa-se que os Conselheiros da época divergiram em três linhas de interpretação diferentes: (a) o conceito de insumos seria o mesmo daquele adotado pela legislação do IPI; (b) seriam as despesas necessárias contidas na legislação do IRPJ (arts. 290 e 299 do RIR/99) para fins de apuração do lucro real; (c) assumiriam definição própria, entendidos como os custos essenciais à produção e/ou prestação de serviços.

Até então, não obstante tenha proferido decisões sem unanimidade, a maioria dos Conselheiros adotava o entendimento restritivo do conceito de insumos previsto nas Instruções Normativas SRF n. 247/02 e 404/04, ou seja, equivalente ao do IPI.

Contudo, com o julgamento do processo n. 11020.001952/2006-22, houve uma mudança de entendimento do Tribunal Administrativo. Após longos debates, os Conselheiros rechaçaram o entendimento até então dominante e decidiram que o conceito de insumos do PIS/Cofins abrange todos os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99.

Assim foi decidido:

[...] É de se concluir, portanto, que o termo 'insumo' utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não deve se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI). No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda. Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sobre, inclusive, desgaste com o tempo. Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. Decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao créditos sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Processo nº 11020.001952/2006-22, 2010).

Neste viés, pela primeira vez, o Tribunal Administrativo admitiu a impossibilidade do emprego do conceito de insumos do IPI para as contribuições sobre a receita. Neste contexto, no processo n. 11065.101271/2006-47, foi expresso

que a unanimidade da Câmara Superior, em vários processos, havia negado provimento aos Recursos Especiais da Fazenda Nacional para afastar o conceito de insumos aplicável ao IPI, o que denota um entendimento pacífico no CARF.

No entanto, muito embora o Conselho tenha sido unânime em declarar a impossibilidade do emprego do conceito de insumos limitado àqueles que sofram desgaste físico e/ou químico no processo de produção, não há consenso quanto à nova interpretação a ser seguida. Isto é, existem decisões que adotam por analogia o conceito de custos e despesas operacionais do Imposto de Renda, bem como aquelas que restringem aos custos essenciais à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços.

A primeira corrente defendida alega que como a hipótese de incidência do IRPJ é a que mais se aproxima das contribuições em exame - tendo em vista que o lucro está obrigatoriamente embutido na receita -, este seria o tributo mais adequado para preencher a lacuna deixada pelo legislador.

Nestes termos, expõe Eric Castro e Silva:

[...] Não sendo possível a interpretação pretendida pela Fazenda Federal, qual, então, seria a melhor exegese para o termo insumo previsto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03? Da mesma forma como a discrepância material entre o PIS/Cofins e o IPI foi o vetor para rejeitar a pretensão de caracterizar como insumos para a não-cumulatividade das citadas contribuições apenas 'matéria-prima', 'produto intermediário' e 'material de embalagem', entendo que deve o intérprete buscar, no ordenamento, um tributo cuja materialidade tenha afinidade material com o PIS e a Cofins. Este tributo indiscutivelmente é o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ), cuja materialidade – lucro – abrangia necessariamente a hipótese de incidência do PIS/Cofins – receita. Isto porque a aferição do lucro, seja real, presumido, ou arbitrado, para fins de Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas, necessariamente pressupõe a obtenção de receita. Em outras palavras, a materialidade do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas tem em si, intrinsecamente, a materialidade do PIS/Cofins, dele apenas se excluindo as hipóteses legais de dedução, ou seja, as despesas que sejam os custos incorridos na consecução do objetivo social do contribuinte (SILVA, 2009, p. 27-28).

Para ilustrar melhor esta interpretação, imprescindível trazer à baila os dispositivos que definem os conceitos de custos e despesas operacionais dedutíveis do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Estes estão previstos, respectivamente, nos artigos 290 e 299 do RIR/99, *in verbis*:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

- I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

[...]

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47) (BRASIL, 1999).

Com base na legislação supramencionada, infere-se que para se classificar uma despesa como necessária para fins de dedução do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a mesma deve ser necessária à atividade da empresa e usual ao tipo de operação desempenhada. Segundo julgado do CARF:

[...] partindo dessa premissa, podemos dizer que uma despesa é necessária quando inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada ou até mesmo que surge em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo 10166.024165/99-13, 2012).

Ainda, segundo os ditames da ciência contábil:

As Despesas Operacionais são as necessárias para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Os principais grupos de Despesas Operacionais são os especificados a seguir.

A. Despesas de Vendas

Abrangem desde a promoção do produto até sua colocação ao consumidor (comercialização e distribuição). São despesas com o pessoal da área de venda, comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, marketing, estimativa de perdas com duplicatas derivadas de vendas a prazo (provisão para devedores duvidosos) etc.

B. Despesas Administrativas

São as necessárias para administrar (dirigir) a empresa. De maneira geral, são gastos nos escritórios visando à direção ou à gestão da empresa. Como exemplos, temos: honorários administrativos, salários e encargos sociais do pessoal administrativo, aluguéis de escritórios, materiais de escritório, seguro de escritório, depreciação de móveis e utensílios, assinaturas de jornais etc.

[...]

C. Despesas Financeiras

São as remunerações aos capitais de terceiros, tais como: juros pagos ou incorridos, comissões bancárias, descontos concedidos, juros de mora pagos etc. Variações monetárias Devem ser classificadas num subgrupo de Despesas Operacionais. A legislação brasileira exemplifica como variações Monetárias as variações cambiais. (MARION, 2006, p. 118).

Pode-se observar que o conceito de despesas operacionais é extremamente amplo, incluindo todos os gastos gerais que surjam em decorrência da atividade empresarial e que lhe sejam comuns. E de outra forma não poderia ser, visto que o IRPJ incide sobre o lucro, que nada mais é do que o resultado da operação de subtração entre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica e os gastos para a manutenção da atividade empresarial exercida pelo contribuinte.

Uma vez que a materialidade do IRPJ é a mais próxima das contribuições sobre a receita, o CARF emitiu decisões (acórdão supracitado) adotando o conceito de custos e despesas operacionais (arts. 290 e 299 do RIR/99) para interpretar o inciso II, art. 3º, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.

Ocorre que, para uma terceira corrente, o conceito de insumos creditáveis no regime do PIS e da Cofins não seria tão restrito quanto o do IPI, nem tão elastecido quanto o de custos e despesas operacionais do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, adotando-se uma interpretação própria e intermediária.

3.3. Critério da essencialidade: verificação do conceito de insumos de acordo com a atividade empresarial exercida pelo contribuinte

Muito embora o conceito de custos e despesas operacionais do Imposto de Renda seja o mais próximo do conceito de insumos para o creditamento do PIS/Cofins, ainda não se enquadra perfeitamente. Primeiramente, assim como o legislador não menciona expressamente a aplicação analógica do conceito de insumos do IPI, também não o faz para os custos e despesas operacionais do Imposto de Renda.

Ademais, o legislador ordinário (legitimado pelo constituinte derivado – art. 195, § 12º, CRFB) restringiu o conceito de insumos aos gastos com bens e serviços inerentes à produção de bens ou prestação de serviços. Com efeito, basta observar

o texto legal, o qual indica que “[...] a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (grifo nosso)⁹.

Caso se empregasse o conceito de custos e despesas operacionais do IRPJ, não haveria razões para o legislador elencar outras hipóteses de creditamento, tais como gastos com aluguéis, energia elétrica, máquinas e frete nas operações de vendas, pois estariam subentendidos no conceito de insumos do inciso II. O Ministro Relator Mauro Campbell, em julgamento parcial do REsp nº 1.246.317/MG, entende que:

[...] Diferentemente, e já mencionei isso quando afastei a utilização da legislação do IPI para alcançar a conceituação pretendida, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos não há menção a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de "insumos". De outro ângulo, a utilização da legislação do IR também encontra o óbice do excessivo alargamento do conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a produção de uma empresa, perdendo a conceituação uma desejável proximidade ao processo produtivo e à atividade-fim, que é o que se intenta desonerar, passando-se a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo. Como já mencionei, não se trata de desonerar a cadeia produtiva ou o produtor, mas o processo produtivo de determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço. O intuito de desoneração da cadeia produtiva leva a um conceito restritivo de "insumos", a exemplo do IPI. A desoneração do produtor, independentemente da especificidade de sua atividade, leva a um conceito ampliativo de "insumos", a exemplo das "despesas e custos operacionais" do IR. Já a desoneração do processo produtivo, da atividade específica desempenhada e daquilo que lhe é essencial, leva ao conceito desejável de "insumos", que foi o objetivado pela lei (BRASÍLIA, Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.246.317/MG, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2011).

Por fim, ressalta-se que a exclusão dos custos e despesas operacionais da base de cálculo do PIS/Cofins a aproximaria da base de cálculo do IRPJ/CSLL, que é diverso, eis que este objetiva a tributação do lucro, ao invés da receita bruta. Ainda no tocante ao escopo do legislador, se este preferisse adotar por analogia o conceito de custos e despesas operacionais do Imposto de Renda, bastaria indicá-lo no texto legal, tendo em vista que o alcance destes termos está sedimentando na doutrina e jurisprudência.

⁹ Art. 3º, inc. II, Leis n. 10.637/02 e 10.833/03

No mesmo julgado supra, o Ministro Relator Mauro Campbell se inclina neste posicionamento:

[...] A exclusão do "Custo das mercadorias ou serviços" e das "Despesas Operacionais" da base de cálculo das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins, sob o pretexto de serem considerados "insumos", acaba por modificá-la por inteiro ao ponto de ser tributado somente o Lucro Operacional (corresponde ao lucro relacionado ao objeto social da empresa) somado às Receitas não Operacionais (receitas não relacionadas diretamente com o objetivo social da empresa), desnaturando as contribuições e aproximando a sua base de cálculo àquela do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL. De observar que a base de cálculo do Imposto de Renda nada mais é que o Lucro Operacional somado ao Resultado não Operacional (diferença entre Receitas não Operacionais e Despesas não Operacionais) com as inclusões e exclusões previstas para a apuração do Lucro Real. Se esse fosse o objetivo do legislador, já teria produzido lei que assim o determinasse expressamente. Seria muito mais simples, pois significaria a aplicação de conceitos já sedimentados em doutrina e jurisprudência. Não o fez. Preferiu adotar o signo "insumos" para definir o que pode ser abatido da base de cálculo para efeito da não-cumulatividade. Fez uso de um conceito jurídico indeterminado. Isso demonstra o intuito do legislador de não abater da base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS todo e qualquer Custo ou Despesa Operacional, como o deseja parte da doutrina e como decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em acórdão já aqui referido. Tais constatações demonstram que o emprego da analogia, como forma de integração da legislação tributária para se aferir o conceito de "insumos", não é possível também em relação aos conceitos de "Custos de mercadorias ou serviços" e "Despesa Operacional" empregados na legislação do Imposto de Renda. É preciso, portanto, retornar à norma que se pretende interpretar e dela mesma extrair o conceito (BRASÍLIA, Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.246.317/MG, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2011).

Neste contexto, verificando o texto legal, depreende-se que somente seriam considerados insumos os gastos essenciais à atividade empresarial, isto é, despesas que influenciam significativamente na obtenção da receita. Dessa forma, a interpretação do conceito de insumos deve ser definida no caso concreto, de acordo com a atividade empresarial exercida, seja na indústria, no comércio ou na prestação dos serviços.

Ana Maria Scartezzini e Roque Antônio Carrazza são defensores desta interpretação:

[...] Com efeito, são fatos tributários distintos, quando comparados de um lado, PIS/Cofins, e de outro, IPI/ICMS, para efeito de fixação do conceito de insumo; todavia, é preciso ressaltar que este não tem, por sua vez, a amplitude agasalhada na legislação do imposto sobre a renda, quando se trata de interpretá-lo no que tange a não cumulatividade das referidas contribuições. Destaca-se, porém, que as normas legais dispõem expressamente sobre o que não é insumo, sem definir o conceito, que deve ser fixado caso a caso, uma vez que são variadas as atividades industriais e comerciais. Roque Antônio Carrazza, em parecer elaborado a respeito do

assunto, esclarece que, quando não houver restrição expressa, é preciso averiguar se o insumo é inerente à atividade empresarial, se é essencial ao processo de industrialização, à prestação de serviço ou à atividade comercial da pessoa jurídica. Esse, na verdade, é o critério mais acertado para identificar os créditos passíveis de aproveitamento de modo a concretizar a não cumulatividade do PIS e da Cofins. Assim, se os gastos incorridos pela empresa são essenciais à sua atividade, se a ela são inerentes, de modo a representar significativa alteração na composição de sua receita e de seu lucro, eles devem ser considerados como insumos e, portanto, dedutíveis do valor a ser oferecido à tributação (SCARTEZZINI, 2012, p. 162).

Adolpho Bergamini também afasta o emprego analógico do conceito de custos e despesas operacionais do IRPJ para o creditamento do PIS e da Cofins:

[...] somos da opinião de que o conceito de insumos aplicável ao IPI não é correto. Também entendemos não ser correto aplicar o conceito de despesas necessárias à apuração do lucro real, afinal, o PIS e a COFINS não têm o escopo de tributar o lucro do contribuinte, razão pela qual, para as contribuições, a natureza do conceito de insumos deve se referir apenas aos gastos incorridos para que o produto fique pronto à venda. Nada mais natural, já que se o PIS e a COFINS tributam a receita bruta de vendas, então a desoneração estará estritamente relacionada aos créditos apropriados em razão desses gastos que viabilizaram a obtenção da receita ao final tributada (BERGAMINI, 2012, p. 386-387).

Nesta linha, o Tribunal Administrativo passou a restringir o conceito de insumos aos custos diretos e indiretos vinculados à produção de bens e à prestação dos serviços, mesmo que não ocorra o desgaste físico e/ou químico na cadeia produtiva. No processo n. 13.053.000112/2005-18, a 3ª Turma do CARF decidiu, por maioria, nos termos do voto da conselheira relatora que o conceito de insumos não é tão amplo quanto o do IRPJ, nem tão restrito quanto o do IPI. Para interpretá-lo, impõe-se a análise de cada caso especificamente, pois o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas.

Oportuno colacionar outras decisões recentes (2011/2012) do Tribunal Administrativo referido, a fim de identificar o conceito de insumos para o PIS/Cofins que vem sendo admitido administrativamente:

[...] O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 11080.003380/2004-40, 2011).

[...] Na incidência não cumulativa do PIS, instituída pela Lei nº 10.637/02 e da Cofins, instituída pela Lei nº 10.833/03, devem ser compreendidos por insumos somente bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, ou seja, que integrem o processo produtivo e que com eles estejam diretamente relacionados (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 13629.001313/2006-43, 2011).

[...] Devem ser considerados insumos todos os bens e serviços empregados direta ou indiretamente na fabricação do bem e na prestação do serviço cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 11080.003538/2009-96, 2012).

[...] Geram direito a crédito do PIS não-cumulativo as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na produção da empresa, no caso, transporte de cana e transporte de olhadura; transporte, pago a pessoa jurídica, de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de corte da cana-de-açúcar e as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no maquinário agrícola ligado ao corte e carregamento da cana de açúcar, assim como, nos caminhões que transportam a cana da lavoura até a unidade industrial, por se tratarem de bens ou serviços utilizados em etapas da produção do açúcar e do álcool (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10840.001615/2005-38, 2012).

[...] insumos são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento, desde que sejam imprescindíveis para o funcionamento do fator de produção (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10218.000546/2005-91, 2012).

[...] Não havendo provas nos autos da essencialidade dos insumos ou sua aplicação direta no processo produtivo, não é possível reconhecer o direito de crédito de PIS pleiteado (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10630.720183/2006-14, 2012).

[...] O conceito de insumo passível de crédito no sistema não cumulativo não é equiparável a nenhum outro conceito, trata-se de definição própria. Para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 10925.002970/2007-56, 2012).

Ainda, no processo n. 13053.000211/2006-72, a Conselheira Relatora Nanci Gama emitiu voto elucidativo, indicando a tendência do CARF tomar o conceito de insumos da terceira corrente para decidir os litígios postos à sua jurisdição:

[...] o texto do artigo 3º da Lei 10.637/2002, bem assim da Lei 10.833/2003, não poderia ser mais específico ao reger os créditos suscetíveis de abatimento pelo contribuinte. É evidente que não se tem como enumerar

todos os eventos capazes de gerar crédito, mas diante do que dispõe a lei para identificar se o dispêndio é suscetível de abatimento, se o mesmo se consubstancia em insumo, basta verificar se o mesmo corresponde a resposta afirmativa da seguinte indagação: o dispêndio é indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS não cumulativos? Se sim, o direito de crédito do contribuinte, a meu ver, é inquestionável. [...] não entendo correto adotar o conceito de insumo aplicável ao imposto de renda, cujo pressuposto é daquele distinto. Penso, por exemplo, que os gastos de um contribuinte industrial com material administrativo, papel, canetas, cartuchos de tinta, etc., necessários para o desenvolvimento de seu objeto social, não são dispêndios suscetíveis de abatimento do PIS e da Cofins, eis que não são indispensáveis para a sua produção. Logo, repito, não acolho a definição de insumo para efeito do PIS e da Cofins, o conceito da legislação do imposto de renda, não obstante referidos dispêndios, eventualmente, possam também se encontrar inseridos em referida definição (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 13053.000211/2006-72, 2011).

Nota-se, portanto, que o Tribunal Administrativo não tem considerado qualquer gasto necessário ao objeto social da empresa como valor a ser descontado do PIS/Cofins, eis que os créditos das contribuições se limitam àqueles indispensáveis à produção de bens ou à prestação dos serviços.

Da mesma forma, em precedente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, afastou-se a interpretação do conceito de insumos como custos e despesas operacionais do IRPJ:

[...] 3. É certo, por um lado, que não se pode adotar, como fazem as Instruções Normativas n. 247/2002 (PIS) e n. 404/2004 (COFINS), o conceito restritivo da legislação do IPI. O conceito de insumo para efeito de crédito de PIS/COFINS é distinto daquele contido no IPI, como tem reiteradamente decidido a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CARF), de que é exemplo o Processo 11065.191271/2006-47 – 3ª Turma – 23 a 25 de agosto/2010). Por outro lado, também não é o caso de elastecer o conceito de insumo a ponto de entendê-lo como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, como já decidiu a 2ª Câmara da 2ª Turma do CARF no Processo n. 11020.001952/2006-22. Ressalte-se que a legislação do PIS e da COFINS usou a expressão 'insumo', e não 'despesa' ou 'custo' dedutível, como se refere a legislação do Imposto de Renda, não se podendo aplicar, por analogia, os conceitos desta última (CTN, art. 108). (SÃO PAULO, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. AC n. 0005469-26.2009.4.03.6100/SP, Rel. Des. Consuelho Yoshida, 2012).

Seguindo a mesma corrente, a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região¹⁰ entende que o reconhecimento do direito ao creditamento de

¹⁰ RECIFE, Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Apelação/Reexame Necessário n. 0007021942011405830002, Rel. Des. Fed. José Maria Lucena, 2012.

gastos com insumos na sistemática não-cumulativa do PIS/Cofins depende de cada atividade empresarial, desde que seja essencial à produção ou prestação do serviço.

No julgamento parcial do REsp nº 1.246.317/MG (supracitado), para instrumentalizar este critério, o STJ aplica uma essencialidade negativa, isto é, se a abstração do bem ou serviço adquirido obstar a atividade da empresa ou, ainda, implicar substancial perda de qualidade do produto ou serviço resultante, haverá o direito ao crédito. Destarte, em julgamento parcial, a Corte concedeu créditos relativos aos gastos com materiais de limpeza e desinfecção aplicados no ambiente produtivo de contribuinte fabricante de gêneros alimentícios, pois é essencial à atividade empresarial exercida.

Seguem trechos do voto:

[...] PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. [...]. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/02 E ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/03. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

[...]

3. São ilegais o art. 66, § 5º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 – PIS/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, § 4º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda – IR, porque demasiadamente elásticos.

5. São insumos, para efeitos do art. 3º, II, das Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótes em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígida normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em

substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.(BRASÍLIA, Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.246.317/MG, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2011).

Neste cenário, verifica-se a tendência dos tribunais administrativos e judiciais a adotarem um conceito intermediário de insumos para fins de creditamento no PIS e na Cofins, isto é, não seria restrito aos produtos desgastados fisicamente e/ou quimicamente no processo de produção (entendimento da Receita Federal nas Instruções Normativas SRF n. 247/02 e 404/04), tampouco tão abrangente quanto os custos e despesas necessárias do IRPJ (segunda corrente), mas um conceito intermediário, que exige o cumprimento do critério da essencialidade do custo para a produção ou prestação do serviço.

Desta feita, se confirmado o conceito intermediário de insumos, haverá certamente um período de insegurança jurídica. Isso porque, não obstante se defina um parâmetro – utilizam-se termos como essencialidade, indispensabilidade, inerência, imprescindibilidade –, a interpretação vai depender da atividade empresarial exercida pelo contribuinte.

Assim, inevitavelmente, o conceito de insumos deve ser analisado caso a caso, com certa dose de subjetivismo. Existe a possibilidade, inclusive, de um determinado elemento ser considerado insumo para uma empresa e não para outra.

Por exemplo, no tocante ao processo administrativo n. 13053.000211/2006-72, em trâmite no CARF, decidiu-se que:

[...] a indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos - exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida - é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no câmputo de referido tributo (BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo 13053.000211/2006-72. Rel. Cons. Nanci Gama, 2011).

Logo, não é qualquer uniforme que gera crédito (ainda que seja despesa dedutível para fins de IRPJ/CSLL), mas apenas aquele imprescindível para o exercício da atividade empresarial.

Frente ao exposto, enquanto não se forma uma jurisprudência administrativa e judicial completa, que traga segurança ao contribuinte, este deve verificar caso a caso, com apoio de todas as áreas da empresa (produção, contábil e jurídica) para verificar se a ausência do elemento diretamente ou indiretamente empregado na produção ou prestação do serviço impede a atividade empresarial ou retira-lhe significativamente a qualidade resultante.

CONCLUSÃO

O regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins foi instituído recentemente (2002/2003), razão pela qual muitos conceitos e interpretações do texto legal ainda estão pendentes de pacificação na doutrina e jurisprudência. Uma das lacunas deixadas pelo legislador se refere ao conceito de insumos para fins de creditamento, que, conforme a interpretação adotada, certamente refletirá na carga tributária a ser recolhida pelas empresas.

Utilizando-se o método dedutivo, com fundamento na doutrina especializada e na jurisprudência, buscou-se alcançar um parâmetro de interpretação para o conceito de insumos do PIS/Cofins. Neste contexto, conseguiu-se verificar a natureza tributária e a autonomia das contribuições, qual o regime jurídico aplicável, a impossibilidade da utilização analógica da legislação do IPI e do IRPJ, e, por fim, se estabeleceu um conceito de insumo próprio, amparado em artigos e nas decisões do CARF e do Poder Judiciário.

As dificuldades enfrentadas nesta pesquisa são reflexos da atualidade e complexidade do tema, que ainda não foi exaustivamente explorado pelos estudiosos do Direito Tributário. No decorrer destes meses de trabalho, observou-se que a primeira jurisprudência inovadora sobre o tema foi proferida pelo CARF foi publicada em 2010, enquanto o Poder Judiciário iniciou a analisar o assunto com mais veemência a partir de 2011. Assim sendo, houve muito esforço para compilar estes julgados e artigos doutrinários, a fim de alcançar o objetivo traçado no projeto inicial.

O primeiro ponto abordado nesta pesquisa trata da natureza jurídica das contribuições especiais. Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, restou pacífico que estas exações assumem feição tributária. Isso porque o texto constitucional lhes aplica as normas gerais do Direito Tributário (art. 149), bem como as insere no Capítulo VI – Do Sistema Tributário Nacional. O Supremo Tribunal Federal também interpreta desta maneira, cf. o RE nº 146.733-9/SP, julgado pelo então Ministro Relator Moreira Alves, em 1992.

Em seguida, com fundamento na doutrina e no mesmo julgado da Corte Suprema, assentou-se que as contribuições especiais são autônomas perante os

demaís tributos (classificação pentapartida), considerando a finalidade constitucional da verba arrecadada como critério classificatório.

Quanto às subespécies, segundo o texto do art. 149 da Constituição Federal, as contribuições especiais se subdividem em: (a) sociais (gerais e as destinadas ao custeio da Seguridade Social, previstas no art. 195, CRFB); (b) interventivas – assumem outras funções além da arrecadação, como, por exemplo, a regulação do mercado; (c) corporativas – financiamento das entidades profissionais ou econômicas.

Em um resgate histórico, verificou-se que o Programa de Integração Social – PIS foi instituído através da Lei Complementar n. 7/70, posteriormente recepcionado pelo art. 239 da Constituição Federal ora vigente. A Cofins, por sua vez, foi criada pela Lei Complementar n. 70/91, substituindo a extinta FINSOCIAL. A legislação destas contribuições foram unificadas pela Lei n. 9.718/98, texto que rege o regime de incidência cumulativo. Em seguida, as Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 criaram o regime não cumulativo.

Neste compasso, nos termos do art. 8º e 10º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, alguns contribuintes ou determinadas receitas foram mantidas na sistemática cumulativa. O critério básico de discriminação, em regra, é a forma apuração do IRPJ/CSLL, isto é, com base no lucro presumido (regime cumulativo) ou real (regime não-cumulativo).

No tocante à base de cálculo e alíquota, em regra, os contribuintes e as receitas regidas pela sistemática cumulativa recolhem o PIS/Cofins à alíquota de 3,65% (PIS - 0,65% e Cofins - 3%) sobre o faturamento, entendido como a receita proveniente da venda de mercadorias e/ou serviços (receitas operacionais). No regime não-cumulativo, houve um aumento da base de cálculo e alíquotas, fazendo com que a verba a ser recolhida seja resultante da aplicação de 9,25% (PIS – 1,65% e Cofins – 7,6%) sobre a receita bruta, incluídas as receitas não operacionais.

O princípio da não cumulatividade aplicado ao PIS/Cofins, ainda que parcial (o legislador pode excluir algumas atividades econômicas), apresenta status constitucional (art. 195, § 12º), e concretiza os postulados da igualdade e capacidade contributiva. Ressalta-se, entretanto, que ao contrário do IPI e do ICMS, que oneram produto/mercadoria, estas contribuições incidem sobre a receita bruta

(conceito mais abrangente), de modo que a não cumulatividade só será observada se houver a desoneração deste fato tributável.

Ademais, também sob pena de violação à não cumulatividade e à legalidade, a elevada amplitude semântica das hipóteses de creditamento previstas no art. 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 não podem ser restringidas indevidamente por atos normativos secundários. E assim ocorreu com o creditamento dos insumos, que foram alvo das Instruções Normativas SRF n. 247/02 e 404/04, que empregaram analogicamente a legislação do IPI sem qualquer previsão legal nesse sentido.

Desta forma, como o IPI e o PIS/Cofins são materialmente diversos, e o legislador sequer fez menção expressa no texto legal (mesmo que o fizesse, seria inconstitucional, por violar o postulado da não cumulatividade), não há como interpretar os créditos das contribuições somente restrito aos materiais incorporados fisicamente ao produto industrializado.

Em um primeiro momento, ao afastar o conceito de insumos do IPI, os Conselheiros do CARF empregaram o conceito de custos e despesas operacionais do IRPJ. Todavia, o legislador também não fez menção expressa quanto à aplicação analógica deste conceito, mas, ao contrário, criou uma regra própria, vinculando o creditamento aos custos essenciais ao processo produtivo ou prestação do serviço.

Por conseguinte, consoante recentes decisões do CARF e do Judiciário, para apurar o montante de créditos relativos aos insumos, deve-se avaliar a essencialidade do gasto à produção ou à prestação do serviço em cada caso concreto. Para instrumentalizar este critério, o Relator Ministro Mauro Campbell Marques, no julgamento parcial do REsp nº 1.246.317/MG, exarou voto entendendo que só devem ser creditados os gastos cuja subtração impossibilite a continuidade da atividade empresarial, ou retire qualidade significativa do produto industrializado ou da prestação do serviço.

Esta, portanto, é a interpretação que tende a ser adotada pelos tribunais administrativos e judiciais. De fato, diante da dinamicidade da atividade empresarial, é impossível que o legislador enumere todas as possíveis situações concretas que ensejassem o crédito. Assim, não há outra alternativa senão a análise caso a caso, o que notadamente causa insegurança jurídica aos contribuintes.

Deste modo, em eventual aprofundamento deste estudo, recomendar-se-ia uma análise minuciosa da casuística, a fim de fornecer uma espécie de cartilha aos contribuintes que sofrem a incidência do PIS/Cofins, trazendo maior segurança jurídica. Por fim, a extensão do tema às demais hipóteses de creditamento também seria relevante, abrangendo o estudo mais completo quanto ao regime de incidência não-cumulativo deste tributo tão complexo.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto. **Crédito na contribuição ao PIS e à Cofins não-cumulativos**. In: SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 15., 2007, Porto Alegre. Revista de Estudos Tributários, 2008.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral de Direito Tributário**, 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BERGAMINI, Adolpho; *et al.* **PIS e Cofins: na teoria e na prática**. São Paulo: MP Editora, 2012.
- BORBA, Cláudio. **Direito Tributário: teoria e 1000 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- BRAGA, Waldir Luiz; FRANHANI, Valdirene Lopes. **A não-cumulatividade do PIS e da COFINS após a Emenda Constitucional nº 42/03**. In Revista Dialética de Direito Tributário. Volume 109. São Paulo: Dialética, 2004.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 19 set. 2012.
- _____. **Decreto n. 3.000/1999**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2012.
- _____. **Lei n. 9.718/1998**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 17 nov. 2012.
- _____. **Lei Complementar n. 19/1974**. Disponível em <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/104027/lei-complementar-19-74>>. Acesso em: 10 out. 2012.
- _____. **Lei Complementar n. 70/1991**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 15 out. 2012.
- _____. **Lei n. 10.637/2002**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 12 out. 2012.
- _____. **Lei n. 10.833/2003**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 12 out. 2012.

_____. **Lei n. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 03 set. 2012.

_____. **Medida Provisória n. 135/2003**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 18 nov. 2012.

_____. **Medida Provisória n. 66/2002**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>. Acesso em: 16 out. 2012.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF n. 247**, 2002.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF n. 404**, 2004.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Solução de Consulta n. 16**, 2009.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Solução de Consulta n. 198**, 2005.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Solução de Consulta n. 6**, 2011.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Solução de Consulta n. 80**, 2010.

BRASIL, Roberta; ALCALDE, Rodrigo. A não-cumulatividade da COFINS e os Créditos de Insumos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Otávio Campos (Coord.). **PIS – COFINS: Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BRASÍLIA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n. 13855.001586/2003-71**, 2008.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, **Processo n. 11020.001952/2006-22**, 2010.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, **Processo n. 11065.101271/2006-47**, 2011.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n. 11080.003380/2004-40**, 2011.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n. 13629.001313/2006-43**, 2011.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n. 13053.000211/2006-72**, 2011.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, **Processo n. 10840.001615/2005-38**, 2012.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n. 10166.024165/99-13**, 2012.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n. 11080.003538/2009-96**, 2012.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n. 10218.000546/2005-91**, 2012.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n. 10630.720183/2006-14**, 2012.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n. 10925.002970/2007-56**, 2012.

_____, Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1.246.317/MG**, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2011.

_____, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 148.754**, Rel. Min. Francisco Rezek, 1994.

_____, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 183.906-6**, Rel. Min. Marco Aurélio, 1998.

_____, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 573675**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2009.

_____, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 138.284**, Rel. Min. Carlos Velloso.

_____, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 146.733-9**, Rel. Min. Moreira Alves, 1992.

_____, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 346.084**, Rel. Min. Ilmar Galvão, 2006.

_____, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 99.848**, Rel. Min. Rafael Mayer, 1986.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **PIS e Cofins-importação: Brevíssimas considerações sobre a constitucionalidade formal da Lei nº 10.865/04**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 126, p. 20-27, mar. 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. **Manual de Direito Previdenciário**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **ICMS – não cumulatividade e temas afins**. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). O princípio da não cumulatividade. São Paulo: RT, 2004. p. 105-138.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003.

DERZI, Misabel. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2009. Direito Tributário, São Paulo, n. 154, p. 61-75, jul. 2008.

GLOBO. **Jornal O Globo**. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/reforma-tributaria-pelas-beiradas-governo-quer-unificar-pis-cofins-6279339>>. Acesso em: 15 out. 2012.

GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de Insumo à Luz da legislação de PIS/COFINS**. Revista Forum de Direito Tributário: Belo Horizonte, n. 34, jul/ago 2008.

HOMSY, Leonardo Pinto. **Conceito de Insumos para fins de Créditos de PIS e de COFINS**. Revista Eletrônica de Direito Tributário. Edição 10.

JUNIOR, Nicolau Konkel. **Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **ICMS – não cumulatividade**. Revista de Direito Tributário, nº 48, p. 19.

LACOMBE, Américo Masset. **Contribuições no direito tributário brasileiro**. Revista de Direito Tributário 47/191.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumos na Sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Otávio Campos (Coord.). **PIS – COFINS: Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELO **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Contribuições Sociais**. Caderno de Pesquisas Tributárias, 17.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Visão geral sobre a cumulatividade e a não-cumulatividade (Tributos com incidência única ou múltipla), e a “não-cumulatividade” da Cofins e da contribuição ao PIS.** In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não-cumulatividade tributária. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2009. p. 423-448.

_____. **Aspectos relacionados à não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. PIS – COFINS – questões atuais e polêmicas.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições: Custeio da Seguridade Social.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____; GRECO, Marco Aurélio; et al. **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS.** São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004.

PÉGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS: Coleção Tributária.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2008.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo.** São Paulo: MP Ed, 2010.

PORTO ALEGRE, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível 5006556-81.2010.404.7000**, Rel. Des. Fed. Joel Ilan Paciornik, 2011.

_____, Tribunal Regional Federal da 4ª região, **AC n. 5000248-71.2011.404.7201**, Rel. Des. Maria de Fátima Freitas Labarrere, 2012.

_____, Tribunal Regional Federal da 4ª região, **AC n. 0000007-25.2010.404.7200**, Rel. Des. Leandro Paulsen, 2012.

RECIFE, Tribunal Regional Federal da 5ª Região, **Apelação/Reexame Necessário n. 0007021942011405830002**, Rel. Des. Fed. José Maria Lucena, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2012.

SÃO PAULO, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **AC n. 0005469-26.2009.4.03.6100**, Rel. Des. Consuelho Yoshida, 2012.

SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi laquer. **O conceito de insumo para fins de não cumulatividade do PIS e da Cofins.** In Revista Tributária e de Finanças Públicas. Volume 103. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SEHN, Solon. **PIS-COFINS: Não-cumulatividade e Regimes de Incidência.** São Paulo: Quartier Latin, 2011.

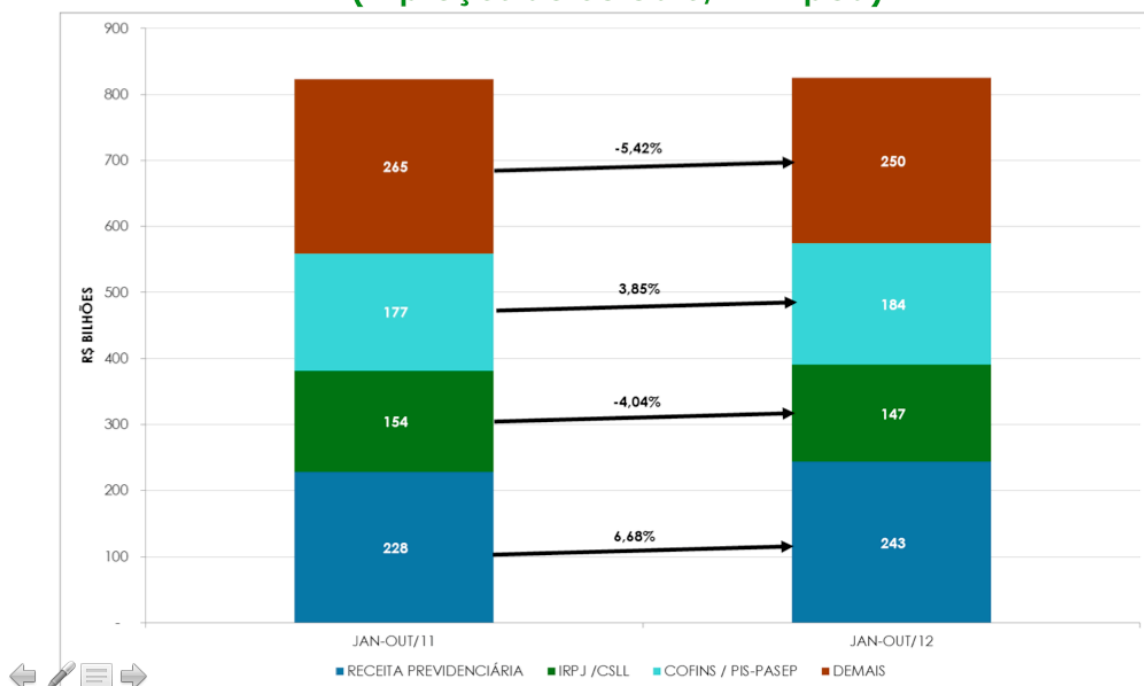
SILVA, Eric Castro e. **Definição de “insumos” para fins de PIS e Cofins não cumulativos.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 170, nov. 2009.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**, 1ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

YOUNG, Lucia. **Contribuições Sociais**. Curitiba: Editora Juruá, 2006.

ANEXO¹¹

Desempenho da Arrecadação das Receitas Administradas pela RFB
Período: Janeiro a Outubro – 2012/2011
(A preços de outubro/12 – Ipca)



11

¹¹ Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/arrecadacao/ResultadoArrec/2012/default.htm>>. Acesso em: 27 nov. 2012.